



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti**

**Use of the Intradepartmental Accounting within the Selected Company**

Student: Karolína Lelková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

## Zadání bakalářské práce

Student: **Karolína Lelková**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: **Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti**  
**Use of the Intradepartmental Accounting within the Selected Company**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví
3. Formy a způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví
4. Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

### **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti vypracovala samostatně a uvedla v seznamu literatury všechny použité literární a odborné zdroje. Přílohy dané mi k dispozici, jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 9. května 2014



.....  
Karolína Lešková

### **Poděkování**

Ráda bych tímto poděkovala Ing. Marcele Palochové, Ph.D. a Ing. Nataši Práškové za poskytnutí cenných informací a rad při přípravě této bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala účetní jednotce Tiskárna Lelka za poskytnutí podkladů pro vypracování bakalářské práce.

# OBSAH

<b>1</b>	<b>ÚVOD .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>TEORETICKÉ VYMEZENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ .....</b>	<b>7</b>
2.1	Podstata a význam účetnictví .....	7
2.2	Vztah finančního, vnitropodnikového a manažerského účetnictví.....	8
2.2.1	Finanční účetnictví .....	9
2.2.2	Vnitropodnikové účetnictví.....	9
2.2.3	Manažerské účetnictví.....	11
2.3	Manažerské účetnictví a podnikový informační systém.....	12
2.4	Náklady a výnosy .....	14
2.4.1	Náklady .....	14
2.4.2	Výnosy .....	17
2.5	Rozpočetnictví.....	18
2.5.1	Vymezení rozpočtů .....	18
2.5.2	Funkce rozpočtů .....	19
2.5.3	Formy rozpočtů .....	20
2.5.4	Kontrola plnění rozpočtů.....	21
2.6	Kalkulace .....	21
2.6.1	Kalkulační systém .....	21
2.6.2	Kalkulační metody .....	23
2.6.3	Kalkulace ceny .....	25
<b>3</b>	<b>FORMY A ZPŮSOBY VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>26</b>
3.1	Dvouokruhová účetní soustava.....	27
3.2	Jednookruhová účetní soustava .....	28
3.3	Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy .....	29
3.4	Orientace vnitropodnikového účetnictví .....	29
3.4.1	Odpovědnostně orientované účetnictví .....	30
3.4.2	Výkonově orientované účetnictví.....	33
3.5	Vnitropodniková cena.....	39
3.5.1	Funkce vnitropodnikových cen .....	39
3.5.2	Druhy vnitropodnikových cen.....	39
3.5.3	Typy vnitropodnikových cen .....	40

<b>4</b>	<b>VYUŽITÍ VNITROPONIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÉ</b>	
	<b>SPOLEČNOSTI .....</b>	<b>41</b>
4.1	Představení společnosti.....	41
4.2	Organizační struktura .....	42
4.3	Základní ekonomické údaje o účetní jednotce ve finančním účetnictví.....	43
4.4	Evidence zakázkové výroby .....	52
4.5	Využití vnitropodnikového účetnictví na zakázkovou výrobu.....	55
4.6	Zhodnocení využití vnitropodnikového účetnictví u vybrané účetní jednotky .....	60
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM ZKRATEK.....</b>	<b>65</b>
	<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE</b>	
	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	
	<b>PŘÍLOHY</b>	

# 1 ÚVOD

Finanční účetnictví, poskytuje účetní jednotce potřebné informace o struktuře nákladů, výnosů, aktiv, pasiv, dále o struktuře vlastního a cizího kapitálů a jiné. Neustálý vývoj, kterým podnikatelské prostředí prochází, vytváří však nátlak na řízení podniku, který je tvořen jak ze stran majitelů a věřitelů, tak ze stran konkurence a zákazníků, kteří chtějí dostávat podrobnější účetní informace. Údaje z finančního účetnictví, mohou být rozšířeny o podrobnější účetní informace z vnitropodnikového účetnictví, které vytváří celek účetních informací v návaznosti na plány, kalkulace, rozpočty a další informační nástroje, potřebné pro správné řízení a rozhodování podnikového managementu.

Podrobnější účetní informace napomáhají uspokojit všechny uživatele účetních informací, které rozdělujeme na interní a externí. Interní uživatelé jsou manažeři účetní jednotky a externími uživateli mohou být obchodní partneři, vlastníci či finanční úřad.

Pro zpracování bakalářské práce je zvoleno téma Vnitropodnikové účetnictví ve vybrané společnosti. Předmětem bakalářské práce je využití vnitropodnikové účetnictví u vybrané účetní jednotky pro konkrétní vymezení nákladů a výnosů na jednotlivá střediska pro správné zjištění výsledku hospodaření za jednotlivá střediska.

Práce je rozdělena na část teoretickou, která je obsažena v druhé a třetí kapitole, a část praktickou ve čtvrté kapitole.

Cílem teoretické části bakalářské práce je především vymezit a objasnit obecné i legislativní rozdíly mezi vnitropodnikovým, finančním a manažerským účetnictvím. Zdůraznit jednotlivé vztahy a vazby mezi nimi. Dalším cílem je charakterizovat a zdůraznit důležitost pojmů rozpočetnictví a kalkulace.

Třetím cílem teoretické části je přesněji charakterizovat podstatu, strukturu a metody vnitropodnikového účetnictví. Mezi další cíl patří vymezení a definování forem vedení vnitropodnikového účetnictví. Určení správné formy vedení vnitropodnikového účetnictví pro danou společnost je důležité, z hlediska zajištění dostatečných informací, které účetní jednotka po informacích z účetnictví vyžaduje pro své řízení a rozhodování. Pro teoretickou část je použito poznatků získaných z odborné literatury.

V praktické části je využito teoretických poznatků, které jsou aplikované na využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti Tiskárna Lelka.



V celé bakalářské práci je použita metoda postupu. Dále je v druhé části využita metoda komparace pro srovnání jednotlivých forem vedení účetnictví. Pro třetí část bakalářské práce je využita metoda deskripce k vysvětlení jednotlivých forem a způsobů vedení vnitropodnikového účetnictví až k vzájemným vztahům mezi nimi. Pro praktickou část je využito metody praktické aplikace pro návrh využití vnitropodnikového účetnictví u zvolené účetní jednotky. Získané poznatky jsou shrnuty pomocí syntézy.

Vlastní názory, návrhy a připomínky, které považuji za významné, jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

## **2 TEORETICKÉ VYMEZENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ**

### **2.1 Podstata a význam účetnictví**

Společenské změny a rozvoj informačních a komunikačních technologií značně ovlivnily podnikatelské prostředí a to především prostřednictvím výrazného zvětšení konkurenčního trhu.

Každý podnikatelský subjekt proto potřebuje velké množství informací pro své řízení a rozhodování. Hlavním zdrojem, který poskytuje potřebné informace, je účetnictví.

Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech účetní jednotky, a to v peněžních jednotkách. Musí poskytovat informace o stavu a pohybu majetku a závazků, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

Původním účelem účetnictví bylo zjišťování, zda je daná výroba nebo řemeslo pro subjekt, který ho uskutečňuje, výdělečná. Dnes, však tahle základní informace uživatelům účetnictví nestačí. Je to z důvodu, že uživatele využívající informace z účetnictví, můžeme rozdělit do různých skupin podle toho, k čemu získané informace využívají:

- externí uživatelé – věřitelé, zákazníci, státní orgány a instituce, finanční úřady, veřejnost apod.,
- interní uživatelé – majitelé obchodních závodů, představenstvo, akcionáři, řídící pracovníci, zaměstnanci a další.

Jednotliví uživatelé, interní nebo externí, mají odlišné požadavky a jiné nároky na zpracování účetních informací.

Externím uživatelům jsou účetní informace sdělovány prostřednictvím účetní závěrky a slouží jim pro vlastní účely. Nevýhodou je zveřejňování citlivých informací konkurenčním účetním jednotkám.

Interní uživatelé však požadují konkrétnější informace, které jim umožní srovnatelnost v čase a pomocí analýzy minulých vývojů ovlivní budoucí vývoj. Je tedy pro ně mnohem důležitější, přesnější a podrobnější zjištění informací.

Účetnictví by mělo plnit tyto hlavní funkce pro zajištění všech potřebných informací:

- poskytovat informace o hospodaření firmy,
- sloužit jako důkazný prostředek při vedení sporů,

- poskytovat informace pro rozhodování a řízení účetní jednotce,
- zajišťovat informace pro daňové účely,
- umožnit kontrolu stavu majetku a hospodaření s ním. [9]

Základním právním předpisem vymezující vedení účetnictví je zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který přesně vymezuje vedení účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně, tak aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Další předpisy určující rámec účetnictví:

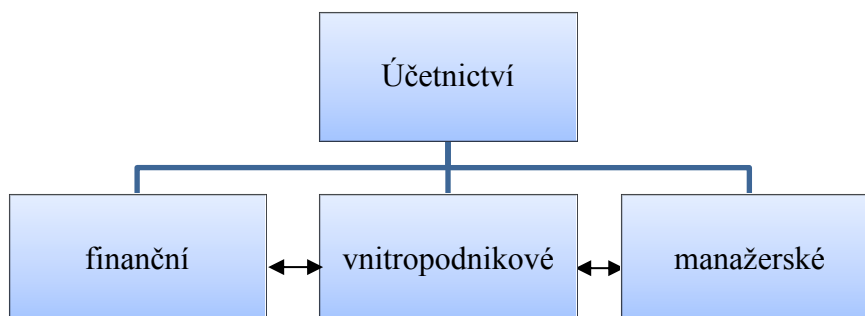
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy pro účetní jednotky číslo 001 až 023, (dále jen ČÚS),
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech,
- zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník,
- daňové zákony,
- a další zákony potřebné ke správnému zaznamenávání informací.

## 2.2 Vztah finančního, vnitropodnikového a manažerského účetnictví

V současné době je potřeba členit účetní informace do tří samostatných subsystémů, viz schéma 2.1, které vznikly na základě odlišných požadavků uživatelů účetních informací. Člení se na:

- finanční účetnictví,
- vnitropodnikové účetnictví,
- manažerské účetnictví.

**Schéma 2.1** Vztah mezi finančním, vnitropodnikovým a manažerským účetnictvím



Zdroj: Vlastní zpracování

I když se jednotlivá účetnictví od sebe liší svou funkcí a legislativou, která je vymezuje, jsou přesto provázaným systémem účetnictví.

### **2.2.1 Finanční účetnictví**

Finanční účetnictví představuje hlavní zdroj informací pro vlastníky obchodních závodů. Další uživatelé zajímající se o tyto informace jsou věřitelé. I když nejsou vlastnický svázáni s obchodním závodem, mají i oni zájem na stavu majetku a výsledcích hospodaření účetní jednotky z důvodu, že danému účetní jednotce propůjčují svůj kapitál. Mezi další uživatele patří také dodavatelé, statutární orgány, veřejnost a další.

V tržní ekonomice představuje finanční účetnictví základní soubor informací o finanční situaci účetní jednotky, jehož předmětem je věrné a poctivé zobrazení majetku a závazků, nákladů a výnosů s cílem zjištění výsledku hospodaření účetní jednotky. Pro finanční účetnictví je velmi důležité sestavování účetních výkazů, které se musí vytvářet periodicky.

Finanční účetnictví je regulováno státem, pomocí zákonných předpisů, z důvodu splnění podmínky srovnatelnosti s jednotlivými obchodními závody ve vykazovaných údajích. [9]

### **2.2.2 Vnitropodnikové účetnictví**

Vnitropodnikové (nákladové) účetnictví se snaží zajistit v dostatečném množství údaje, které samotné finanční účetnictví zajistit nedokáže. Je důležité hlavně v podnicích, které jsou rozčleněny do vnitropodnikových středisek a je tak potřebná další evidence, která sleduje hospodaření jednotlivých vnitropodnikových středisek podle jednotlivých druhů výkonů. [2]

Je upraveno ČÚS 001 – Účty a zásady účtování na účtech. Jeho strukturu si však stanovuje společnost tak, jak nejlépe vyhovuje potřebám řízení. Odpovědní pracovníci musí mít k dispozici informace potřebné pro své rozhodování.

Vnitropodnikové (nákladové) účetnictví mělo při svém vzniku poskytovat informace o skutečných jednicových nákladech výkonů a s postupem času pak o úplných nákladech výkonů a umožnit tak kalkulaci jejich prodejní ceny. [3]

Základní rozdíly mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím vycházejí z různých metodických postupů a určitých úkolů viz tabulka 2.1.

**Tabulka 2.1** Odlišnosti mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím

Účetnictví	Finanční	Vnitropodnikové
<b>Uživatelé</b>	Externí	Interní
<b>Úprava</b>	Regulováno zákonnými předpisy	Regulováno vnitropodnikovými směnicemi
<b>Časová orientace</b>	Na minulost	Na minulost
<b>Charakter informací</b>	Syntetické - stav majetku a závazků, nákladů a výnosů	Analytické - stav a ocenění zásob vyrobených vlastní činností, vyjádření aktivace výkonů, informace pro ekonomické řízení
<b>Předkládání účetních výkazů</b>	Ročně	Podle potřeby řízení (zpravidla měsíčně)
<b>Cíl</b>	Poctivé a věrné zobrazení skutečnosti	Hospodárnost

Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Vnitropodnikové účetnictví je tedy důležité, pro zachycení informačních procesů, které se v rámci obchodního závodu uskutečňují při přeměně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti účetní jednotky. K tomuto zachycení se využívá tradičních účetních metod, jako jsou:

- podvojnost a souvztažnost,
- oceňování,
- dokladovost,
- inventarizace.

Vnitropodnikové účetnictví plní mnoho důležitých funkcí. Mezi nejdůležitější funkcí patří systematické evidování nákladů spadajících do zúčtovacího období. Dále jsou to také funkce:

- informační – tvoří důležitý informační a řídicí nástroj celkového podnikového dění s cílem správně evidovat náklady a ocenit je,
- zjišťovací – zjištění vlastních celkových nákladů, vytvoření ceny, plánování využití kapacity a určení předpokládaného výsledku,

- normovací – pro stanovení budoucí plánované hodnoty je nezbytné znát historický vývoj běžných nákladů, při současném zahrnutí předpokládané hodnoty,
- kontrolní – srovnání reálných a požadovaných hodnot z hlediska hospodárnosti a produktivity,
- analytická – zjišťuje, jak vysoké byly skutečné náklady a jaké odchylky jsou vykazovány u jednotlivých nákladových druhů. [6]

### 2.2.3 Manažerské účetnictví

Hlavní role manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci (vykázání) informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje účetní jednotky, podporovat její výkonnost a zlepšovat finanční pozici. [2]

Manažerské účetnictví tedy získává a pracuje s daty z kalkulací, rozpočetnictví a vnitropodnikového (nákladového) účetnictví.

Pro konkrétní obsah informací manažerského účetnictví, je důležité rozlišovat návaznost cílů strategického, taktického a operativního řízení, jejich vzájemné vazby a respektovat rozdělení pravomoci a odpovědnosti vnitropodnikových struktur řízení.

Na základě kontroly, která probíhá z informací získaných z vnitropodnikového účetnictví, se zpracují data, která se dále interpretují manažerům s příslušnou rozhodovací pravomocí. Manažerská úloha tedy spočívá v rozhodování o opatřeních, které je provedeno na základě získaných dat. Další odlišnosti manažerského a vnitropodnikového účetnictví viz tabulka 2.2.

Manažerské účetnictví odlišuje dvě samostatné skupiny účetních informací:

- účetní informace pro řízení podnikatelského procesu (operativní řízení),
- účetní informace pro rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu (taktické a strategické řízení).

**Tabulka 2.2** Rozdílnosti manažerského a vnitropodnikového účetnictví

Účetnictví	Manažerské	Vnitropodnikové
Časová orientace	Na budoucnost	Na minulost
Řízení	Strategické	Operativní, taktické
Cíl	Efektivnost	Hospodárnost
Podnikové rozpočty	Střednědobé a dlouhodobé rozpočty	Vztah podnikových rozpočtů, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen

Zdroj: [2] - vlastní zpracování

V případě porovnání manažerského a finančního účetnictví, lze jednoznačně konstatovat, že jde o dva relativně nezávislé informativní systémy účetnictví, které jsou určeny pro odlišné skupiny uživatelů účetních informací, viz tabulka 2.3.

**Tabulka 2.3** Zobrazení rozdílností mezi finančním a manažerským účetnictvím

Účetnictví	Manažerské	Finanční
Uživatelé	Interní	Externí
Předmět	Informace pro ekonomické řízení	Sledování stavu a pohybu majetku, závazků, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření
Časová orientace	Na budoucnost	Na minulost
Cíl	Efektivnost	Poctivé a věrné zobrazení skutečnosti
Kontrola	Vnitřní	Vnější
Ceny	Kalkulované	Reálné
Úprava	Neregulované	Regulované

Zdroj: [2] - vlastní zpracování

## 2.3 Manažerské účetnictví a podnikový informační systém

Podnik lze charakterizovat jako soubor hmotných, nehmotných a osobních složek podnikání. Aby takto definovaný obchodní závod mohl správně fungovat, potřebuje mezi všemi těmito složkami propojení.

Každá účetní jednotka může mít svou vlastní organizační strukturu, s různým množstvím podnikových útvarů, na jejímž vrcholu je podnikový management. Mezi těmito útvary (středisky) probíhají různé výkony, jejichž výsledkem jsou výstupy účetní jednotky naplňující hlavní účel její existence.

Počátky podnikového informačního systému můžeme spojovat s vnitropodnikovým účetnictvím, tedy rozpočtnictvím a kalkulacemi, které vedly ke stanovení ceny výstupu podniku. Zvětšující se velikost podniků přispěla k většímu zájmu o podrobnější informace z řad výroby a výrobního procesu. Tento vývoj byl doplněn vývojem mechanickým, z řad administrativních, a technickým.

Automatické prostředky administrativních prací potřebovaly pro svůj provoz program. Nejdříve se objevovaly softwary pro vedení účetnictví, postupem času a neustálým vývojem byly doplněny o softwary pro plánování a řízení výroby a software s procesy tvorby výrobku.

V dnešní době tvoří podstatnou část podnikového informačního systému tyto subsystémy:

- technická příprava výroby,
- zásobování,
- prodej,
- logistika,
- plánování,
- účetnictví,
- lidské zdroje,
- dodavatelé,
- zákazníci,
- management jakosti. [3]

V závislosti na požadavcích podnikového managementu, se struktura jednotlivých subsystémů každého podniku v informačním systému liší.

Podnikový informační systém nelze označit pouze za počítačový software zajišťující informace o vnitřním prostředí podniku, ale také poskytuje informace pro řízení a rozhodování managementu z vnějšího prostředí podniku, pro zajištění jeho konkurenceschopnosti.



## 2.4 Náklady a výnosy

Náklady a výnosy v účetnictví představují strany hospodářského výsledku. Ve směrné účtové osnově jsou zařazeny do 5. a 6. účtové třídy, kde jsou nazývány výsledkovými účty. Při uzavírání účetních knih se obraty jednotlivých účtů převádí na účet 710 – Účet zisků a ztrát. [8]

Pro využití nákladů a výnosů v manažerském účetnictví byla sjednocena určitá pravidla pro jejich členění.

### 2.4.1 Náklady

Náklady jsou zákonem definovány jako prostředky vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Ve finančním účetnictví jsou charakteristické značnou volností vztahu mezi zobrazeným nákladem a předmětem činnosti. Nákladem je hodnota, která byla nějakou osobu vynaložena a snižuje ekonomický přínos, který je vyjádřen úbytkem aktiv, snížení hodnoty aktiv nebo vznikem závazků.

Obecně náklady představují spotřebování ekonomického zdroje, který je obvykle spojen se současným nebo budoucím výdajem peněz. Jsou tedy vymezeny jako účelné a účelové vynaložení prostředků a práce při zhotovení výkonů, které jsou předmětem podnikatelské činnosti účetní jednotky. [2]

Znaky nákladů:

- účelnost – náklad je vynaložený ekonomický zdroj, který je přiměřený výsledku činnosti, vztah k hospodárnosti,
- účelovost – představuje snahu o zhodnocení spotřebovaných zdrojů ke vztahu k výkonu, vazba na efektivnost.

Ocenění nákladů je prováděno cenami:

- historickými pořizovacími cenami,
- reprodukčními pořizovacími cenami,
- odhadními cenami,
- vlastními náklady.

Účtová třída 5 rozděluje náklady do tří skupin:

- provozní – náklady spojené se spotřebou materiálu, využití služeb, opotřebení majetku, mzdy a jiné,

- finanční – náklady na úroky z půjček a úvěrů, náklady na tvorbu rezerv,
- mimořádné – náklady vyplývající z nepředpokládaných situací v běžné činnosti podniku. [8]

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější členění. Zpravidla základním členěním nákladů je místo vzniku, které se rozděluje na interní a externí. Interní náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů vyrobených uvnitř účetní jednotky. Externí náklady přicházejí do podnikové spotřeby jako výkony jiných subjektů, vznikající ve vnějším okolí účetní jednotky.

Další členění nákladů je individuální, ale je potřeba, aby odpovídalo zásadním potřebám pro posuzování a řízení na úrovni podnikové i vnitropodnikové. Členit náklady lze z pohledu:

- druhového,
- účelového,
- kalkulačního,
- podle závislosti na objemu prováděných výkonů,
- podle místa vzniku a odpovědnosti za vznik,
- podle typu rozhodovací úlohy. [3]

### **Druhové členění nákladů**

Při druhovém členění nákladů se sleduje věcná ekonomická podstata vynaložených zdrojů, což je spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy majetku, finanční náklady jako pojistné, úroky a ostatní nakupované služby. Lze je charakterizovat jako náklady zachycované ihned při vstupu do podniku (prvotní), vznikající spotřebou výrobků, prací a služeb dodavatelů (externí), které nelze již dále členit, jsou jednoduché. [5]

Druhové členění je významné při podávání informací o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů, při kontrolování vazby hlavního podnikového rozpočtu s ostatními plány podniku nebo při sestavování rozpočtů středisek.

### **Účelové členění nákladů**

Účelové členění nákladů je členění nákladů podle účelu, za kterým byly vynaloženy. Členění dává možnost kontroly přiměřenosti spotřeby a hospodárnosti. Patří sem členění podle výkonu a podle jednotlivých výrobních a nevýrobních činností.

Podstatou je přiřadit náklad podle vztahu k příslušnému technologickému procesu:

- na náklady technologické, které jsou vynaloženy na tvorbu výkonu související s danými technologickými operacemi (stanovení nákladů na kalkulační jednici),
- náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu, které obsahují náklady na obsluhu, zajištění a řízení související s určitým obdobím a místem vzniku, to znamená přiřazení nákladu danému útvaru.

### **Kalkulační členění nákladů**

Z členění účelového vzniklo další členění nákladů na jednicové a režijní náklady.

Jednicové, které vznikají vytvořením každé konkrétní definované jednotky výkonu. Tyto náklady jsou stanovené na základě norem spotřeby vstupů do jednotlivých procesů. Rostou úměrně s počtem kusů, váhou nebo časem. Vykazují se samostatně za každý výkon v kalkulačních položkách, jako jsou jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady.

U režijních nákladů nelze vyjádřit na konkrétní vztah na jednotku výkonu. Jsou to náklady na řízení, odbyt, skladování, správu a jiné. Většinou jsou rámcově ovlivněny rozsahem činnosti, proto nerostou úměrně s počtem provedených výkonů. U těchto nákladů vzniká souvislost s určitým časovým obdobím nebo místem vzniku.

### **Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů**

Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů vyjadřuje, jak se různé náklady chovají při změně objemu výroby nebo při změně využití kapacity. Členění rozlišuje fixní a variabilní náklady.

Fixní náklady, jsou charakteristické tím, že jsou stanoveny na určité období a na určitý rozsah v celkové výši. Mohou se však změnit skokem. Situace může nastat například zvýšením odpisů, při nákupu nového stroje. Relativně neměnné náklady mohou být vyvolané způsobem zajištění činností, což jsou náklady na obsluhu a řízení jako jsou platy administrativních pracovníků, energie na osvětlení, odpisy a další. Jsou to tedy náklady zpravidla opakující se v konstantní výši.

Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu produkce. Typickými položkami jsou spotřeba základního materiálu, mzdy výkonných pracovníků, náklady na dopravu a další. Růst nákladů může mít různý průběh, a proto se dále člení na:

- proporcionální, které rostou přímo úměrně s počtem prováděných výkonů,

- podproporcionální, také degresivní náklady, rostou pomaleji než objem prováděných výkonů,
- nadproporcionální, neboli progresivní náklady, které v absolutní výši rostou rychleji než objem výkonů. [3]

### **Náklady podle místa vzniku a odpovědnosti za vznik nákladů**

Členění nákladů vzniká podle vnitropodnikových útvarů (středisek), ke kterým se přiřazují náklady podle odpovědnosti.

### **Náklady podle typu rozhodovací úlohy**

Členění nákladů vychází z posouzení, zda jsou náklady variantou řešení rozhodovací úlohy ovlivněny. Vzniká zde skupina nákladů relevantních, které jsou důležité z rozhodovacího hlediska a jejich uskutečnění ovlivní danou variantu nákladů a skupina nákladů irelevantních, která není pro dané rozhodnutí důležitá, protože při změně varianty nebude ovlivněna výše těchto nákladů.

### **2.4.2 Výnosy**

Velmi důležité pro správné určení druhů výnosů, je umět rozlišit příjmy od výnosů. Příjmy představují veškerý přírůstek peněžních prostředků a vznikají v okamžik přijetí. Zatímco výnosy představují peněžní ocenění realizovaného výkonu účetní jednotky a jsou ukazateli hospodářské činnosti podniku.

Členění výnosů podle místa vzniku:

- externí výnosy – lze také nazvat jako odbytové, vznikají hodnotovým vyjádřením prodaných výkonů, což jsou například výnosy z prodeje zboží, služeb a majetku, kapitálové výnosy z obchodování s cennými papíry a jiné,
- interní výnosy – nebo také vnitropodnikové, se vztahují k vyjádření výkonů provedených jednotlivými vnitropodnikovými útvary například aktivace majetku a zboží.

V rámci členění interních výnosů, které jsou oceněny vnitropodnikovými cenami, se sledují výnosy ve střediscích:

- výrobních – zde jde o převod řídicích nákladům útvarů výroby, představujících úhradu režijních nákladů výrobních středisek,
- správních – zde jde o převod správní režie, která v ocenění výkonů spočívá v procesu řízení, jako je převod sankčních nákladů nebo zúčtovacích nákladů,

- obslužných – zde jde o dodávání výkonů ostatním střediskům, například dopravnímu, údržbářskému a jiným. [3]

Pro hodnocení externích výnosů, je důležitým hlediskem účelový vztah k realizovaným nebo vyprodukovaným výnosům. Pro sledování interních výnosů v rámci vnitropodnikového účetnictví je vhodné vést k syntetickým účtům analytickou evidenci.

Účtová třída 6 obsahuje členění výnosů na tři skupiny a je tedy koncipována tak, aby byl zajištěn k porovnání výsledků hospodaření:

- výnosy z provozní činnosti – tržby za vlastní výkony a zboží, výnosy vztahující se ke změně stavu vnitropodnikových zásob, dále aktivace vlastních výkonů, tržby z prodeje materiálu a majetku,
- finanční výnosy – obsahují tržby z prodeje cenných papírů a podílů, úroky, kursové zisky, výnosy z finančního majetku,
- mimořádné výnosy – vyplývají z nahodilých událostí v běžné činnosti podniku, například přebytky majetku, náhrady za škody a jiné. [4]

## 2.5 Rozpočetnictví

Rozpočtem rozumíme číselné vyjádření očekávaných údajů v peněžních jednotkách, čímž se liší od plánů, které jsou většinou vyjádřeny v naturálních jednotkách. Jde o rozšíření údajů získaných z plánování.

Rozpočetnictví je tedy zaměřeno na budoucnost, což znamená, že je nástrojem hodnotového řízení, který stanovuje úkoly příslušným adresátům a následně slouží jako kontrola pro plnění stanovených cílů. [3]

### 2.5.1 Vymezení rozpočtů

Rozpočty se sestavují pro:

- stanovené období a to v závislosti na úrovni řízení pro strategické, taktické a operativní,
- konkrétní objem a strukturu činnosti a jsou tedy úzce vymezeny pro vytvořené a prodané výkony,
- konkrétní úroveň řízení, na jejichž základě se sestavuje podnikový rozpočet s konečným výsledkem,
- předpokládanou změnu podmínek v procesu tvorby výkonů a prodeje výkonů zákazníkovi. [2]

Sestavení podnikového rozpočtu s bezprostředními vazbami na rozpočty vnitropodnikových středisek vyžaduje vzájemný soulad veškerých činností účetní jednotky do jednoho celku. Propojí se tak systém nástrojů hodnotového řízení s nástroji věcného a personálního řízení. Proto důležité informace pro sestavení rozpočtů jsou informace o očekávaném vývoji poptávky na trhu, výnosy z prodeje, ceny vstupů a platební podmínky obchodních partnerů.

### **2.5.2 Funkce rozpočtů**

Z důvodu, aby rozpočet správně stanovoval cíle pro vývoj hodnotových veličin v daném období podniku, musí plnit funkce plánovací, koordinační, motivační, kontrolní a funkci pro měření výkonnosti.

#### **Plánovací funkce**

Nejdříve je důležité určit, zda bude probíhat plánování dlouhodobých nebo krátkodobých plánů a rozpočtů. Prostřednictvím dlouhodobých rozpočtů se řeší zásadní změny, jako jsou změny finálních výkonů, struktura zákazníků, způsob výroby a jiné. U krátkodobého plánování probíhá konkretizace dlouhodobých plánů při daných současných podmínkách.

#### **Koordinační funkce**

Prostřednictvím koordinační funkce je možno nalézt optimální řešení pro podnik jako celek. Kvalita sestaveného rozpočtu závisí na způsobu komunikace a rozhodování řídicích pracovníků.

#### **Motivační funkce**

Ovlivňuje chování řídicích pracovníků, kteří vytvořením a aktivním podílením se na stanovení rozpočtu, by měli dosáhnout zadaných úkolů. Je zde důležitá rovnováha mezi soutěživostí a kooperací.

#### **Kontrolní funkce**

Porovnáním skutečně vynaložených nákladů s předem stanovenou výší, umožní ovlivnit a zkontrolovat činnost, za kterou jsou řídicí pracovníci zodpovědní.

#### **Funkce měření výsledku střediska**

Tato funkce navazuje na kontrolu rozpočtů. Výsledek hospodaření střediska, jeho ekonomická podoba a členění závisí na rozsahu pravomoci a odpovědnosti daného střediska. [2]

### **2.5.3 Formy rozpočtů**

Šíře stanovených rozpočtů je dalším hlediskem, které lze u rozpočtů zvolit. Je zcela na řízení účetní jednotky, jaký typ rozpočtů prosazují.

#### **Rozpočty variabilní a pevné**

Variabilní rozpočty předpokládají možnost odchylky, a proto zpracovávají varianty pro různé budoucí vývoje při respektování zadaných kritérií na různé úrovně rozpočtových proměnných. Velký význam má obvykle objem a sortiment prodeje. U pevných rozpočtů jsou stanoveny náklady na určitou aktivitu bez ohledu na to, zda se jedná o fixní nebo variabilní náklad. Používá se tam, kde není vázán výstup na vstupy v daném období.

#### **Rozpočty s nulovým základem a indexové rozpočtování**

Podstatou metody rozpočtování s nulovým základem je, že se nevychází z údajů plynoucích z minulých období, ale je nutné provádění hodnocení budoucího období. Manažeři tedy musí zjistit, jaké nutné činnosti bude daný útvar provádět. Tato metoda se používá u útvarů, jejichž objem činností se mění v čase v důsledku inovačních změn. Rozpočet indexní se sestavuje v návaznosti na rozpočet a výsledky minulého období a upravuje se procentuálně podle plánovaného objemu změn. Vzniká zde tedy nevýhoda v podobě nereálného stanovení úkolů.

#### **Rozpočet klouzavý a časově omezený rozpočet**

Rozpočet na pevné období je sestaven na celé období a nebere v úvahu změny, které mohly během období nastat. Proto má klouzavý rozpočet velkou výhodu. Jeho snahou je přizpůsobit rozpočet, kdykoliv se v důsledku změn objeví pochybnosti o dodržení.

#### **Rozpočty celkové a dílčí**

Zde se používají techniky založené na rozboru vztahu nákladů k aktivitám. Na základě metod jsou zjištěny reálné nákladové náročnosti prodávaných finálních výkonů. Největší efekt přináší rozpočet u aktivit, které jsou nepřímé ke vztahu k objemu prováděných výkonů.

#### **Limitní rozpočty a indikativní rozpočty**

Limitní rozpočty jsou stanoveny jako nepřekročitelné úrovně stanovených veličin. Tyto rozpočty se používají u výdajů na reprezentaci, propagaci nebo v období tísně firmy. Vážou se na ně však indikativní rozpočty ovlivnitelných veličin, kde jejich relativní výše je vázána na dosažení jiné významné veličiny. Zde pak není limitně omezena. Jde zejména o náklady na reklamu spojené s výnosy z prodeje. [5]

## **2.5.4 Kontrola plnění rozpočtů**

Základem kontroly je kvantifikace a analýza odchylek mezi skutečně dosaženou a rozpočtovanou úrovní dané veličiny. Nejjednodušší je vyhodnocení a kontrola krátkodobých rozpočtů. S prodlužující se dobou je komplikovanější přesná kvantifikace odchylek a důležitá charakteristika příčin a odpovědností.

V návaznosti na časovou kontrolu je nejčastější kontrola příjmů a výdajů spojená s likviditou, tedy kontrola rozpočtu peněžních toků. Delší časový horizont má kontrola rozpočtové výsledovky a částí rozvahy.

Pro zjišťování odchylek dosahované veličiny jsou zpravidla používány metody:

- s absolutním rozpočtem u veličin, které nemají vztah k měřitelnému objemu aktivity,
- s rozpočtem lineárně přepočteným na skutečný objem, který je významný u hodnocených veličin souvisejících s růstem nebo poklesem výkonů,
- s variantním rozpočtem, které se uplatňují u rozpočtovaných veličin ovlivněných vývojem podnikatelské činnosti nebo jiné nezávislé proměnné. [5]

## **2.6 Kalkulace**

Jednou z velmi důležitých podmínek pro účetní jednotku je jeho konkurenceschopnost, která souvisí s odbytem výkonů. Podstatné tedy je, aby účetní jednotka uměla nabídnout za požadovaný výkon takovou cenu, kterou je zákazník ochoten zaplatit. Nástrojem pro stanovení ceny výkonu je kalkulace.

Kalkulací se tedy rozumí přiřazení propočtu nebo přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Pro zákazníky je důležité přiřazení nákladů externím výkonům podniku, pro potřeby manažerského účetnictví je však důležité i přiřazení nákladů na interní výkony vznikající mezi středisky podniku. [2]

Kalkulace je činnost, při které jsou zajišťovány náklady na stanovenou jednotku výkonu, vyčísluje výsledek uvedené činnosti a je důležitou částí podnikového informačního systému, která může v podniku tvořit samostatný útvar.

### **2.6.1 Kalkulační systém**

Kalkulační systém je soubor vazeb mezi jednotlivými kalkulacemi uvnitř účetní jednotky. Musí zajistit metodickou jednotu a návaznost jednotlivých kalkulací. Přitom



stanovený systém závisí na velikosti účetní jednotky, objemu výkonů, druhu zakázek nebo potřebě využití kalkulací u účetní jednotky.

Pro správné fungování kalkulačního systému a také pro kontrolu je důležité rozlišovat kalkulace předběžné a výsledné. Toto členění ukazuje na vztah kalkulací k době jejich sestavení. [3]

### **Přeběžné kalkulace**

Přeběžné kalkulace se sestavují před výrobním procesem. Dělí se dále na:

- rozpočtové – se sestavují u nových výrobků, kdy výrobek se technicky vyjasňuje a nemá podrobnou dokumentaci. Jako podklady pro sestavení kalkulace, jsou používány přeběžné a výsledné kalkulace podobného výrobku. Přeběžná kalkulace se používá u kusové a malosériové výroby, kde se prakticky pro každý výrobek vytváří nová kalkulace;
- operativní – kalkulace vzniká na základě norem spotřeby, platné k datu jejího sestavení. Slouží jako úkol pro výrobní útvary. Pro výpočet se používají konstrukční a technologické dokumentace, které obsahují normy spotřeby materiálu a času. Díky svému okamžikovému charakteru, může být používána pro stanovení vnitropodnikových cen;
- plánovaná – je vhodná při opakované výrobě, kdy se v průběhu času nemění podmínky výroby. Podkladem pro sestavení plánované kalkulace jsou podrobné normy spotřeby ekonomických zdrojů. Může být kalkulací platnou pro celé období. Představuje tak průměrné náklady výrobku vyráběné během stanoveného období.

### **Výsledná kalkulace**

Bývá ukončením celé kalkulační soustavy. Sestavuje se až po dokončení příslušných výkonů. Není tedy možné, podle výsledné kalkulace, operativně zasahovat ve výrobě.

Kontrolní schopnost kalkulace není však omezená pouze na výslednou částku. Jednotlivé položky kalkulace mohou být podrobně rozepsány pro vyčíslení jednotlivého překročení nebo úspory dané kalkulační položky.

Výsledná kalkulace může mít charakter okamžikové kalkulace, sestavované pro kusovou a malosériovou výrobu nebo intervalové kalkulace, pro srovnání plánovaných nákladů. [3]

## 2.6.2 Kalkulační metody

Pro stanovení předpokládané výše nebo pro zjištění skutečné výše hodnotových veličin pomocí kalkulace se využívají metody, které jsou závislé na předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů a na struktuře nákladů.

### Předmět kalkulace

Obecně mohou být předmětem kalkulace u účetní jednotky všechny druhy jeho výkonů, kdy v současné době s vzrůstající úrovní automatizace dochází k rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů. Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí, kdy jde o konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou a stanovují se na něj další hodnotové veličiny, a kalkulovaným množstvím, které zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic. Jde o náklady, které často nesouvisí s kalkulační jednicí, ale s určitým objemem prováděných výkonů.

### Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Přiřazování nákladů je většinou spojeno s členěním nákladů na přímé a nepřímé.

Přímé náklady, lze přiřadit na kalkulační jednici v okamžiku jejich vynaložení, dělením celkové výše přímých nákladů na konkrétní kalkulované množství. Vedle jednicových nákladů zahrnují i přímé režijní náklady.

Nepřímé náklady, které souvisí s širším sortimentem výkonů, jsou společnými náklady. Jsou to zejména odpisy, mzdy administrativních pracovníků a jiné. Mezi nepoužívanější techniky výpočtu patří kalkulace dělením a kalkulace přírážková. [2]

Kalkulace prostým dělením nákladů patří mezi nejjednodušší metody a využívá se v případech, kdy jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu. Jde o homogenní výrobu, kdy jednotlivé výrobní operace tvoří uzavřený technologický celek.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřazuje společné náklady jednotlivým výkonům na základě přepočtené jednice. Jde o výkony s rozdílnou nákladovou náročností na společné náklady.

Kalkulace přírážková využívá pro přiřazení společných nepřímých nákladů výkonů rozvrhové základny. Základy mohou být hodnotově nebo naturálně vyjádřeny.

U peněžních základů je přírážka vypočtena v procentech. Tyto základny podléhají častým změnám a nejsou tedy stálé. Procentní přírážka je vypočtena na základě vztahu nákladů a rozvrhové základny viz vzorec 2.1.

$$\frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100 \quad (2.1)$$

Zdroj: FIBÍROVÁ a kol. (2012, s. 229)

U naturálních základen, se zjišťuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny. Výběr využitých naturálních jednotek pro měření často souvisí s vlastním procesem tvorby výkonů. Mezi nejčastější rozvrhové základny patří hodiny práce a strojové hodiny. Sazba nepřímých nákladů je vypočtena na základě vztahu viz vzorec 2.2.

$$\frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}} \quad (2.2)$$

Zdroj: FIBÍROVÁ a kol. (2012, s. 229)

Kalkulace přírážkovou metodou se uplatňuje v sumační a diferencované variantě. Sumační metodou se zjišťuje vztah mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Náklady se tedy musí vyvíjet přímo úměrně. Zatímco diferencovaná přírážková kalkulace se používá u progresivně rostoucích nákladů. [5]

### **Struktura nákladů v kalkulaci**

Struktura nákladů v tzv. kalkulačním vzorci je stanovena individuálně, podle potřeb účetní jednotky. Liší se podle druhu výkonů, ale také pro každý výrobek či službu může mít účetní jednotka jinou strukturu nákladů v kalkulačním vzorci. Pro vytvoření základního členění jednotlivých položek se používá vzorový kalkulační vzorec, do kterého se jednotlivé položky nákladů umísťují.

Vzorový kalkulační vzorec se může skládat z těchto položek:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie

**Vlastní náklady výroby**

Správní režie

**Vlastní náklady výkonu**

Odbytová režie

**Úplné vlastní náklady**

Zisk

**Cena výkonu**

Typový kalkulační vzorec však nelze považovat za kvalitní podklad pro rozhodování v manažerském účetnictví. Neobsahuje informace, které jsou velmi podstatné pro rozhodování:

- slučuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům (výrobní režie),
- slučuje i nákladové položky bez zřetele na jejich důležitost při řešení různých rozhodovacích úloh,
- je stálým zobrazením vztahu nákladů na kalkulační jednici. [5]

### **2.6.3 Kalkulace ceny**

Kalkulace ceny vychází z úrovně zisku, kterou výkony účetní jednotky musí generovat kvůli zajištění požadované výkonnosti kapitálu. Na tvorbu ceny mají především vliv externí podmínky, tedy požadavky konkurence, zákazníků a dále také užité vlastnosti daného výkonu. Za zadaných podmínek účetní jednotka sestavuje alternativní cenové kalkulace jak pro své rozhodování zda vstoupí s výkonem na trh, tak pro posouzení zákazníků. [1]

### 3 FORMY A ZPŮSOBY VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ

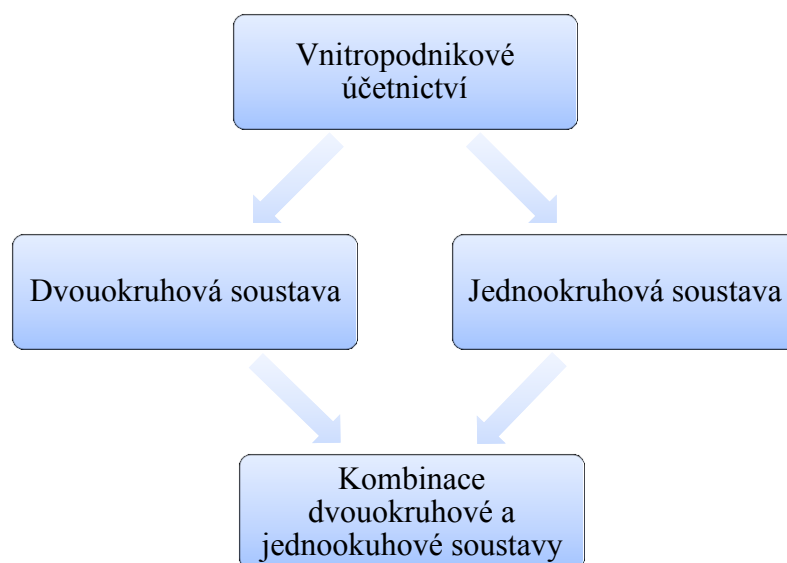
V souvislosti s rozdílnými požadavky uživatelů účetních informací vznikají různé formy a způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví. Samotné zpracování účetních informací představuje problematiku, která je předmětem zájmu disciplín zaměřujících se na tvorbu ekonomických informačních systémů.

V anglosaské oblasti jsou tradičně respektovány rozdílné požadavky uživatelů účetních informací. Byly zde vyvinuty oddělené okruhy finančního a vnitropodnikového účetnictví. Neřeší však formální náležitosti propojení či odlišení obou systémů účetních informací. Manažeři účetní jednotky zodpovídají sami za informace, které jsou pro účetní jednotku důvěrné, tajné a používají se pro hodnocení činnosti účetní jednotky umožňující zjistit dosažený výkon a také ho ovlivnit.

Naopak v zemích kontinentální Evropy, bylo účetnictví předmětem detailních legislativních úprav se zadanou formou vedení a zpracování účetních informací.

Při výběru formy vnitropodnikového účetnictví vychází účetní jednotka z přístupů organizace ve vztahu k finančnímu a vnitropodnikovému účetnictví. Jednotlivé formy jsou označovány jako dvouokruhá účetní soustava, jednookruhá účetní soustava a jejich vzájemná kombinace viz schéma 3.1. [2]

**Schéma 3.1** – Formy vnitropodnikového účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování

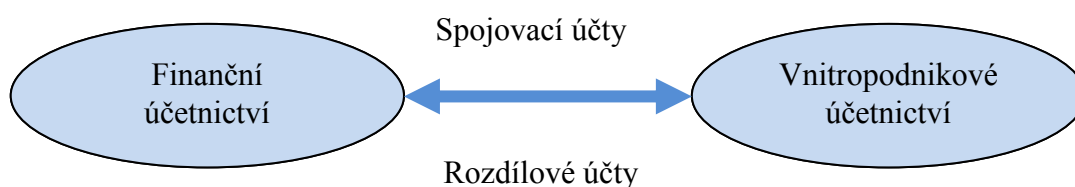
### 3.1 Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava je tvořena dvěma okruhy:

- finančním účetnictvím, které obsahuje informace o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a vlastním kapitálu, slouží pro externí uživatele účetních informací,
- vnitropodnikovým účetnictvím, které poskytuje různorodé informace o vztazích uvnitř účetní jednotky, jako například údaje o stavu hotových a nedokončených výrobků, údaje pro běžnou kontrolu nákladů a údaje pro rozhodování krátkodobé i dlouhodobé. [7]

Dvouokruhová účetní soustava je charakteristická ve zpracování účetních informací z obou systémů pomocí spojovacích účtů a účtů rozdílů viz schéma 3.2.

**Schéma 3.2** – Dvouokruhová účetní soustava



Zdroj: Vlastní zpracování

Spojovací účty vyjadřují pohyby informací mezi oběma okruhy. Zaznamenávají účetní informace, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví a vstupují do vnitropodnikového účetnictví. Jsou použity u mnoha hospodářských transakcí. Pro zajištění kontroly správnosti a dodržení metodických prvků v účetnictví se používají například tyto spojovací účty:

- spojovací účet k nákladům, který slouží pro převod skutečných nákladů,
- spojovací účet k výnosům, který slouží pro převod skutečných výnosů,
- spojovací účet k zásobám, který slouží pro převod zůstatku nespotřebovaných zásob.

Účty rozdílů, se používají k odlišení hospodářských transakcí ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví. Poskytují důležité informace o zaznamenaných rozdílech, které vznikly zobrazením konkrétních skutečností v obou systémech pro vrcholové vedení. Například při změně oceňování majetku v druhém okruhu, může být díky rozdílovým účtům výsledek hospodaření zjištěný ve finančním účetnictví stejný, jako výsledek hospodaření zjištěný ve vnitropodnikovém účetnictví [2]

### 3.2 Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhová účetní soustava je druhou formou zpracování účetních informací. Informace pro uživatele finančního a vnitropodnikového účetnictví jsou zajišťovány v jediném okruhu analytických účtů, které poskytují různé výstupy, podle toho, co obě skupiny řeší, viz schéma 3.3.

**Schéma 3.3** – Jednookruhová účetní soustava



Zdroj: Vlastní zpracování

Jednookruhová forma je výhodnější, pokud se informační potřeby uživatelů neliší v obsahovém vymezení a způsobu ocenění zkoumaných veličin. V současné době je více preferována z důvodu softwarů, které podniky používají.

Základem pro správné fungování jednookruhové soustavy je vytvoření systematické analytické evidence, která se vytváří z hlediska věcné náplně účtů a z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. [2]

Soustava poskytuje účetní informace o koloběhu majetku, ke kterému dochází v ekonomické realitě účetní jednotky. Z účtů je možno zjistit změny, které se vyskytly ve struktuře aktiv, jako například kolik prostředků je v daný okamžik vázáno v nedokončené nebo dokončené výrobě a jakého výsledku hospodaření je dosahováno.

Zjištění samotného výsledku hospodaření v jednookruhové soustavě je relativně složitější proces, kdy součástí je i rozlišení účtů, zda příslušný účet vstupuje do výsledku hospodaření finančního i vnitropodnikového účetnictví nebo pouze do jednoho z daných okruhů.

Jednookruhová soustava je orientována primárně na oddělené zobrazení nákladů, výnosů a změny stavu vnitropodnikových zásob. Je tvořena systémem syntetických účtů finančního účetnictví, které jsou doplněny analytikou dle potřeby účetní jednotky. Účty nákladů a výnosů zobrazují vnitropodnikové vztahy, které se nazývají interní či druhotné.

Účty vnitropodnikových nákladů (59x) a výnosů (69x), které jsou zařazeny do převodových skupin, mají význam při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření, ale nemají vliv na úroveň zisku účetní jednotky jako celku. Z toho důvodu se nezahrnují do zisku účetní jednotky vykazovaného ve finančním účetnictví. Jejich saldo musí být nulové. Účty mohou sloužit pro zjišťování úspor a překročení nákladů. [5]

Pokud v rámci vnitropodnikových účtů nákladů a výnosů dochází k předávání interních výkonů, vznikají dodávajícímu útvaru interní výnosy a odebírajícímu útvaru interní náklady. Pro zúčtování a uznání výnosů ve prospěch předávajícího střediska, musí plnit předpoklady:

- výkon lze jednoznačně vymezit, změřit a ocenit,
- je předem stanoveno ocenění výkonu pro dané období,
- odebírající útvar rozhoduje o kvalitě a množství. [2]

### **3.3 Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy**

Při využití prvků jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy je potřeba zvažovat také faktory, které jsou důležité při tvorbě informačního systému:

- úrovně obsahové odlišnosti obou systémů účetních informací,
- optimalizace nákladů při zpracování prvotních dokladů.

Pokud se požadavky externích a interních uživatelů účetních informací významně liší, je vhodnější pro zobrazení podnikatelského procesu použít dvouokruhovou soustavu účetních informací. Naopak jednookruhová účetní soustava se využije, pokud požadavky na vnitropodnikové účetnictví postačí zajistit pouhým sledováním informací za obchodní závod jako celek. [2]

*Při výběru účetní soustavy záleží pouze na rozhodnutí účetní jednotky, zda si vytvoří jednookruhovou nebo dvouokruhovou. V současnosti je snaha o kombinaci a využití tím výhod obou účetních soustav.*

### **3.4 Orientace vnitropodnikového účetnictví**

Účetní jednotka rozhoduje o způsobu vedení a organizaci vnitropodnikového účetnictví. Stanovuje tak i orientaci nákladového účetnictví, která může být vázána jen na jednu z daných linií řízení nákladů:

- linie odpovědnostní (útvarová) – zde jde o zjištění, ve kterém odpovědnostním vnitropodnikovém středisku náklad vznikl,



- linie výkonová – zde se zjišťuje vztah nákladů k jednotlivým výkonům.

Oba přístupy orientace vnitropodnikového účetnictví mají převážně teoretickou a metodickou povahu. V podnicích lze zpravidla nalézt jak oblasti s výkonovou orientací, tak i oblasti s odpovědnostní orientací. [3]

### **3.4.1 Odpovědnostně orientované účetnictví**

Odpovědnostně orientované účetnictví výrazně ovlivnilo vývoj vnitropodnikového účetnictví v 1. polovině 20. století. Příčinnou rozvoje byly zejména rostoucí požadavky na výkonnost účetní jednotky. Také stále složitější vnitřní struktury účetní jednotky byly důvodem pro podrobnější předběžnou přípravu podnikatelského procesu.

Cílem odpovědnostního řízení je dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy každé jednání pracovníka nebo útvaru podniku přispívá k dosažení cílů podniku jako celku.

#### **Principy odpovědnostního řízení**

Základní principy odpovědnostního řízení, které vychází ze stanoveného cíle, jsou:

- ovlivnitelnost – účetní jednotka vymezuje útvaru nebo zaměstnanci pravomoci a stanovené odpovědnosti, v jakém rozsahu mu budou svěřeny,
- transformace cílů – pro stanovené dílčí úkoly je vhodné nalézt měřitelná kritéria pro stanovení hodnot, kterých by měli útvary nebo zaměstnanci dosáhnout,
- vyjádření výnosů útvarů k výkonnosti účetní jednotky – propojení hodnocení splněných úkolů s vhodnou formou odměny.

#### **Úlohy odpovědnostního řízení**

Hlavní úlohou odpovědnostního řízení je vytvoření systému hodnotových informací, který umožní:

- rozčlenit hodnotové informace podle odpovědnosti,
- zobrazit vztahy mezi jednotlivými středisky,
- vyjádřit rozdíly či odchylky od skutečného vývoje. [2]

#### **Organizační struktura účetní jednotky v odpovědnostním řízení**

Řešení organizační struktury podniku je jednou z oblastí pro zavedení účinného systému odpovědnostního řízení. Struktura vymezuje věcnou náplň činností jednotlivých prvků podnikové struktury a stanovuje vazby mezi nimi. Hlavním cílem je zajistit uspořádání podnikových činností, které zajistí naplňování cílů podniku. Organizační struktura musí být přehledně zpracována v organizačních směrnících podniku, spolu s vymezením pravomocí a odpovědností jednotlivých útvarů.

Při tvorbě se vychází z charakteru a složitosti procesu tvorby podnikových výkonů, rozsahu podnikových aktivit, způsobu distribuce výkonů k zákazníkům aj. Řízení je vyjádřeno ve vazbách vertikálních a horizontálních. [2]

### **Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení**

Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení, je další oblastí pro zavedení účinného systému odpovědnostního řízení při rozpoznání a vymezení pravomoci a odpovědnosti ve vazbách vertikálních. Způsoby vedení se od sebe liší v řešení základních otázek odpovědnostního řízení, kterými jsou například vymezení způsobu podnikového vedení a určování pravomoci nižším střediskům, zadávání úkolů, hierarchické uspořádání nebo vztah středisek k vnějšímu podnikatelskému prostředí.

Při způsobu centralizovaného řízení, se rozhodovací pravomoci i odpovědnosti přenáší na vrcholové úrovně řízení, které mají zajistit podmínky pro hladký průběh činnosti střediska. Řeší otázky z dlouhodobého, střednědobého i krátkodobého horizontu. Vyšší úrovně řízení jsou zainteresovány na skutečně dosaženém výsledku hospodaření. Nižší úrovně řízení nakládají pouze výkonnými funkcemi a jejich úkolem je splnění zadaných úkolů s omezenými možnostmi rozhodování. Předmětem hodnocení nižších úrovní jsou například limity nákladů, vnitropodnikový výsledek hospodaření, kde je sledováno překročení nebo úspora předem stanovených nákladů, hodnotový limit materiálových zásob a jiné. Tato kritéria jsou podřízena hlavním zadaným úkolům. Musí zde být zajištěn perfektní informační systém, který je schopný reagovat na všechny uvedené změny a odchylky.

Decentralizovaný způsob řízení přenáší pravomoci a odpovědnosti z vrcholových úrovní řízení na nižší úrovně řízení. Pro řízení se využívají nástroje, které stanovují rámcové podmínky a pravidla. Základem tohoto způsobu řízení je iniciativní přístup řídicích pracovníků. Podřízené útvary mají funkce výkonné i rozhodovací. Tento přístup nevyžaduje perfektní informační systém, jelikož nemusí řešit problémy spojené se vznikem odlišného místa vzniku a odpovědnosti za vznik změn nebo odchylek. Hodnotí se zde skutečně dosažené výsledky jednotlivých útvarů, a proto je zde volnější vazba na celopodnikové výsledky. [5]

### **Ekonomická struktura podniku**

Ekonomická struktura podniku vychází z organizační struktury podniku, ale nemusí s ní být totožná. V rámci jednoho útvaru může být v ekonomické struktuře vytvořeno více

odpovědnostních středisek nebo naopak může být několik středisek z organizační struktury sloučeno do jednoho střediska v ekonomické struktuře podniku.

Ekonomická struktura doplňuje nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledkem jsou odpovědnostní střediska, která se liší zejména přidělenou pravomocí, odpovědností a hodnotovým využíváním nástrojů:

- nákladové středisko,
- výdajové středisko,
- výnosové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko.

### **Nákladové středisko**

Nákladové středisko je typem odpovědnostního střediska, kde pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů vznikající důsledkem jeho činností. Středisko neovlivní výši externích výnosů. Tímto střediskem může být jak malá dílna, tak celý výrobní závod. Hodnocení je zde založeno na srovnání předem stanovené a skutečné výše nákladů a analýze vzniklých odchylek. Hodnotové nástroje jsou spojeny s naturálním kritériem, jako je dodržení kvality práce a času realizace.

### **Výdajové středisko**

Za výdajová střediska jsou považována střediska, která v současné době nepřinášejí prospěch, ale snaží se o zvýšení budoucího potenciálu rozvoje podniku. Mají pravomoc v ovlivňování střediskových nákladů. Příkladem mohou být střediska marketingu, vzdělání, výzkumu. Hodnocení výsledků činnosti probíhá většinou věcným posouzením prospěchu plynoucího z činnosti pro podnik. Vynaložené výdaje mohou být uhrazeny buď v daném období, nebo v budoucnosti jako náklady aktivované.

### **Výnosové středisko**

Výnosové středisko je odpovědnostním střediskem, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů, ale nemohou ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů. Hlavní důvod ovlivnitelnosti externích výnosů je pravomoc střediska vstupovat do vztahů se zákazníky a vyjednávat tak objem a strukturu prodaných výkonů. Rozhodování o výši cen je většinou ponecháno na manažerské úrovni, která může stanovit cenové rozpětí odvozené od základní

ceny, ve kterém může středisko se zákazníky o ceně jednat. Výnosovými středisky jsou nejčastěji útvary prodeje a obchodní oddělení.

### **Ziskové středisko**

Ziskové středisko má ve své pravomoci rozhodovat a řídit celý podnikatelský proces a to od určování objemu a struktury vyráběných výkonů, až po pořizování zdrojů zajišťujících tvorbu výkonů. Může svým rozhodnutím ovlivňovat výši nákladů i výnosů souvisejících s činnostmi střediska. Ziskové středisko vstupuje do vztahu s externími dodavateli i odběrateli, čímž působí na vývoj střediskových nákladů, výnosů a zisku. Toto středisko je většinou nadřízeným střediskem nad nákladovými i výnosovými středisky.

### **Rentabilitní středisko**

Rentabilitní středisko odpovídá za náklady, výnosy a výši střediskem vázaného pracovního kapitálu. Pracovníci zde ovlivňují výši výrobních a vnitropodnikových zásob a také závazky z obchodního styku. Je doplňujícím střediskem k ziskovému středisku, které svou odpovědností může přinášet v praxi problematické důsledky, protože nenese odpovědnost za výši pohledávek, závazků a zásob souvisejících s činnostmi střediska.

### **Investiční středisko**

Investiční středisko je zavedeno, pokud je pravomoc a odpovědnost v investičním rozhodování delegována z vrcholového vedení na střediska. Vzniká jim tedy možnost rozhodování o výši a způsobu využití investic. V podnicích s širokým zaměřením jsou tato střediska na nejvyšších úrovních ekonomické struktury. U menších podniků je investičním střediskem vrcholové vedení podniku. [2]

## **3.4.2 Výkonově orientované účetnictví**

Výkonově orientované účetnictví se používá jako způsob vedení účetních informací, pokud pro vnitropodnikové účetnictví v podniku je důležité zjišťování a kontrola nákladů ve vztahu k výkonům. Sledují se zde náklady ve skutečné výši v útvarech se zřetelem na místo vynaložení nákladů. Při orientaci vnitropodnikového účetnictví na řízení po linii výkonů musí být některé informace sledovány mimo hlavní účetní okruh. Tento okruh je pak celistvým uspořádáním organizačních a vnitřních účtů se základním oceněním výkonů podnikové činnosti. Výsledná kalkulace výkonů se sestaví přímo z údajů poskytovaných účetnictvím. Konkrétní řešení závisí na podmínkách, ve kterých probíhá podnikatelský proces. Jsou to zejména tyto podmínky:

- charakter podnikatelského procesu, který odvozuje typ konečných výkonů,

- členitost podnikatelského procesu,
- organizace dávkování výkonů,
- délka podnikatelského cyklu,
- sdruženost vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje. [5]

### **Charakter podnikatelského procesu**

Podle charakteru podnikatelského procesu se výrobní proces rozlišuje na výrobu organickou a heterogenní. Pro organickou výrobu se často používá označení procesní nebo technologická výroba, protože postupně při výrobním procesu, který se skládá z navazujících procesů, se výchozí suroviny a materiál přeměňují na konečné výkony s odlišnými kvalitativními vlastnostmi. Pro tento výrobní proces jsou typickými příklady výroba potravin, nápojů, porcelánu, skla atd. Výkony organické výroby jsou tedy stejnorodé. Zatímco heterogenní výroba vzniká mechanickým spojováním samostatných dílů, které mají i nadále charakter výměnné části finálního výrobku. Příkladem heterogenní výroby je výroba ve strojírenském průmyslu, což může být například výroba aut, kol, elektroniky. Heterogenní výkony mají stejnorodé suroviny a jsou rozložitelné na dílčí části.

### **Členitost podnikatelského procesu**

Členitost podnikatelského procesu souvisí s charakterem výrobních procesů a výkonů. Některé jednodušší výrobky probíhají v jediné nebo několika málo na sebe navazujících operacích, které tvoří technologicky uzavřený celek. Tato výroba je vázána na určité pracoviště a nečlení se na dílčí procesy jak z hlediska informačního, tak z hlediska sledování nákladů. Nazývá se nečlenitá výroba. Druhým typem je členitá výroba, kdy je výrobní proces nutno členit na více samostatných částí. Nesourodý výrobní proces může probíhat postupně a jeho části jsou místně nebo časově odděleny. Také se může lišit zpracováváním odlišného množství surovin nebo odlišnou kvalitou.

### **Organizace dávkování výkonů**

Z hlediska organizace dávkování výkonů rozlišuje hromadnou, sériovou a kusovou výrobu. V hromadné výrobě jsou výkony vyhodnoceny ve vztahu k pevně vymezenému časovému intervalu. Skutečně vyrobené množství výkonů je většinou známo až následně. Typickým příkladem hromadné výroby je oblečení a potraviny. V sériové výrobě je předem stanovené množství vyráběných výkonů. Vyhodnocení ekonomických parametrů se provádí po jejich dokončení. Kusovou výrobou se rozumí výroba jednotlivých a kvalitativně odlišných výkonů, které jsou specifikovány podle požadavků konkrétních spotřebitelů.

## **Délka podnikatelského cyklu**

Délka podnikatelského cyklu je určujícím parametrem pro sledování nedokončené výroby. U výrobních procesů s rychlým oběhem pracovního kapitálu, který je vázaný ve výrobní fázi, není potřebné hodnotové sledování nedokončené výroby. Příkladem může být výroba elektrické energie. Zatímco u výrobních procesů s rychlým oběhem pracovního kapitálu a stabilní nedokončenou výrobou, kde je dána délka výrobního cyklu a kapacita výrobního zařízení, je nutné sledování nedokončené výroby. Příkladem je výroba surového železa. Třetím typem výrobních procesů jsou procesy s výrobním cyklem delším, než je hodnotící interval, za který se zjišťují hodnotové výsledky podniku. Zde se sledují náklady ve vztahu k postupně vznikajícím nedokončeným výkonům. Tohle sledování je běžné pro stavebnictví.

## **Sdruženost vzniku výkonů**

Při sdružené výrobě výkonů, při zpracování surovin a materiálu vznikají objektivně alespoň dva nebo více výrobků v určitém poměru, kdy výrobce nemá možnost ovlivnit relace mezi vzniklými výkony. Příkladem je výroba ropy. Hlavním cílem je tedy zjištění nákladů sdruženého procesu jako celku a poté následným odvozením zjištění jednotlivých nákladů vznikajících výkonů. Metody kalkulace sdružených výrobků:

- odčítací – tato metoda se používá, pokud při výrobě hlavních výrobků vznikají i výrobky vedlejší, kde se odhadnuté náklady na tyto vedlejší produkty odečtou od celkových nákladů,
- rozčítací – tato metoda se uplatňuje, pokud výsledkem sdruženého procesu jsou výkony jen hlavní nebo rovnocenné, kdy kalkulace vychází z podílu celkových nákladů propočtených na jednotlivé druhy výkonů.

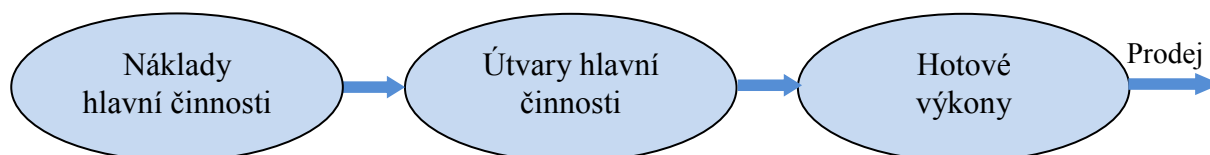
V nesdružené výrobě výkonů se rozlišují modely výkonově orientovaného účetnictví, které se liší podle možnosti jejich uplatnění v různých typech výroby. Každý model poskytuje informace pro stanovení náročnosti výkonů, jako jsou metody evidence a kalkulace nákladů podnikových výkonů. Základní metody v nesdružené výrobě:

- prostá metoda,
- fázová metoda,
- stupňová metoda,
- zakázková metoda. [5]

## Prostá metoda

Předmětem činnosti prosté metody je jeden druh výkonu, kdy výroba je prováděna v nečlenitém procesu, viz schéma 3.4. U prosté metody lze sledovat skutečné i předem stanovené náklady více druhů výrobků, které jsou vyráběny v jediném výrobním provozu. Příkladem může být výroba různého druhu materiálu na stejném výrobním zařízení.

**Schéma 3.4** – Prostá metoda

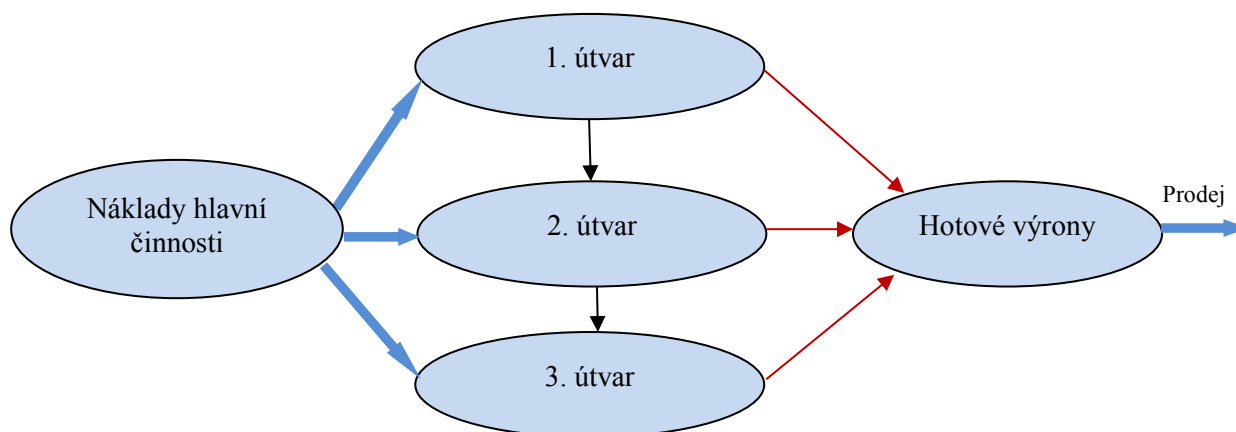


Zdroj: [5] – vlastní zpracování

## Fázová metoda




Fázová výroba je využívána ve členitých výrobách jednoho druhu výrobku. Každá fáze výroby, se liší charakterem činnosti, objemem prováděných výkonů v jednotlivých časových úsecích i místem provádění, viz schéma 3.5. Náklady na hlavní činnost se sledují podle jednotlivých fází.

**Schéma 3.5** – Fázová metoda



Zdroj: [5] – vlastní zpracování

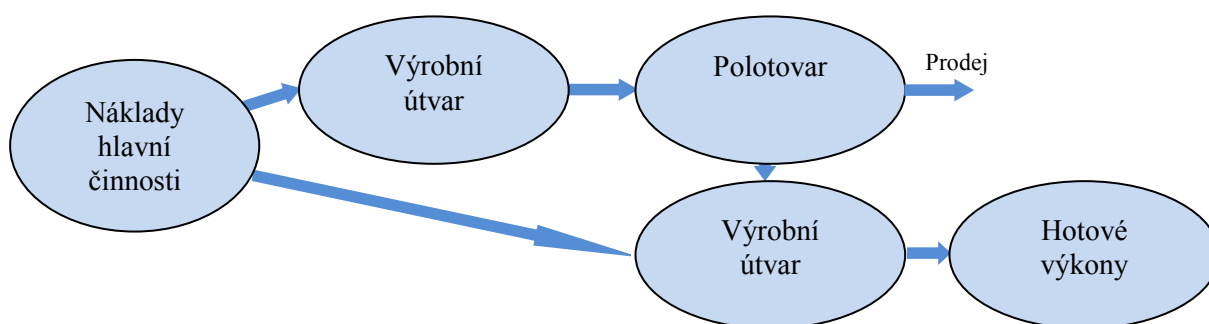
Legenda:

-  tok naturálních i hodnotových veličin,
-  tok naturálních veličin,
-  tok hodnotových veličin.

### Stupňová metoda

Stupňová metoda je uplatněna ve členitých procesech s heterogenní výrobou. Výsledkem každého stupně výroby je polotovar. Vyráběné polotovary mohou vstupovat do různých finálních výrobků nebo mohou být prodány jako polotovary vlastní výroby, viz schéma 3.6. Konečné výkony se sledují podle jednotlivých stupňů a kalkulačních položek.

**Schéma 3.6 – Stupňová metoda**

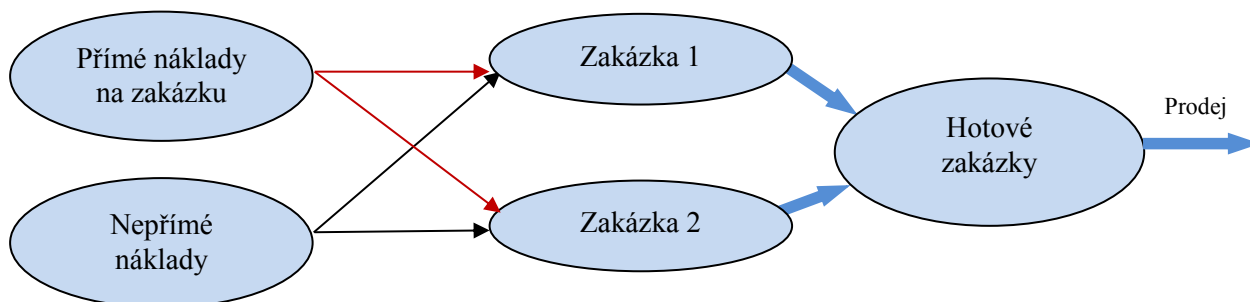


Zdroj: [5] – vlastní zpracování

### Zakázková metoda

Zakázková metoda se zaměřuje na sledování hodnotových parametrů jednotlivých individuálních výkonů. Zhotovují se zde jednotlivé výrobky podle individuální objednávky zákazníků. Tato metoda se však uplatňuje i v hromadné výrobě pro odlišení výkonů, které vznikají odlišně z různých důvodů, a to například kapacitních, konstrukčních nebo technologických. U těchto výkonů se nákladová náročnost liší, proto se náklady sledují odděleně, viz schéma 3.7. Podkladem pro rozlišení nákladů je obecně číslo zakázky. Zakázková metoda je nejvíce charakteristická tím, že rozsah nákladů při dané zakázce je znám předem. [5]

**Schéma 3.7 – Zakázková metoda**



Zdroj: [5] – vlastní zpracování



Legenda:

- přímé náklady se alokují mezi zakázky,
- nepřímé náklady se alokují mezi zakázky,
- celkové hodnotové vyjádření zakázky.

### **Obecné požadavky na tvorbu výkonově orientovaného účetnictví**

Jedním z obecných požadavků na tvorbu výkonově orientovaného účetnictví je zobrazení reálného vztahu nákladů k prováděným výkonům. Jde o přesné přiřazení skutečných i předem stanovených nákladů útvarům, v nichž je výkon prováděn. Ke správnému přiřazení je nutné rozčlenit náklady podle místa vzniku. Při vytváření struktury kalkulačně výkonových středisek, je nutno vzít v úvahu uspořádání činností podnikatelského procesu, které navazují na dílčí fáze procesu, a dále je nutno vzít v úvahu rozlišitelnost aktivit, které je potřeba v souvislosti s výkony realizovat.

Základem jsou náklady středisek, které se přímo podílejí na prováděných finálních výkonech. Střediska jsou doprovázeny náklady zprostředkovatelských útvarů pomocí druhotného zúčtování.

Výkonově orientované účetnictví používá dvě skupiny účtů:

- kalkulační účty – sledující náklady přímo přiřaditelné na konkrétní druh výkonu,
- uspořádací účty – sledující společné režijní náklady, zabezpečující dílčí fáze reprodukčního procesu.

Dalším požadavkem na tvorbu výkonově orientovaného účetnictví je oceňování zobrazených výkonů z úrovně jejich skutečně vynaložených nákladů, které poskytují podklady pro výsledné zjištění kalkulace prováděných výkonů.

Specifický požadavek výkonově orientovaného účetnictví je obsah jeho výsledku hospodaření. Podrobnější struktura musí informovat o přínosu jednotlivých výkonů k celkovému podnikovému zisku. [5]

*V dnešní době, kdy jsou stále složitější podnikatelské procesy, je mnohem náročnější, zajistit přístupy výkonově a odpovědnostně orientovaného účetnictví v rámci jednoho účetního systému. Účetní jednotky, při své primární volbě vnitropodnikového účetnictví by měly brát v úvahu složitost podnikatelského procesu, rozsah jednotlivých činností, opakovanost výroby a délku výrobního cyklu. Například pro zakázkovou výrobu, kde je velmi důležité zobrazení jednotlivých vztahů k prováděnému výkonu a přesné vyčíslení všech nákladů útvarů, které se na výkonu podílely, je více vhodné výkonově orientované účetnictví se správným přiřazením*

*nákladů dle místa vzniku. Zatímco při hromadné či sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem, kde je kladen větší důraz na předběžné stanovení nákladového úkolu než na výslednou kalkulaci, bude více využito odpovědnostně orientovaného účetnictví.*

### **3.5 Vnitropodniková cena**

Vnitropodniková cena je nástrojem ocenění výkonů středisek. Rozdíl mezi vnitropodnikovou a tržní cenou vyplývá z úrovně oceněného výkonu. Zatímco tržní cena, která se používá pro ocenění prodávaného výkonu, odpovídá užitným vlastnostem výkonu, vnitropodniková cena vyjadřuje pouze dílčí ocenění výkonu. Vnitropodniková cena tedy není formou aplikace tržních vztahů, ale nástrojem odpovědnostního řízení. [5]

#### **3.5.1 Funkce vnitropodnikových cen**

Vnitropodniková cena by měla splňovat určité funkce, aby mohla být nástrojem odpovědnostního řízení:

- motivační funkci, která je důležitá pro předávající i odebírající středisko z důvodu správného rozhodování, které je prospěšné jak pro středisko samotné, tak pro podnik jako celek,
- její další funkcí je, že musí správně vyjádřit úroveň pravomoci a odpovědnosti středisek pro oddělování vazeb vertikálních ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti a pro oddělování vazeb horizontálních,
- dále musí zajistit měření výkonnosti střediska. [2]

Pro správné plnění funkcí vnitropodnikové ceny, musí být cena stanovena předem nebo musí mít předem určena pravidla, podle kterých bude stanovena. Tím bude zajištěna její relativní stálost. U podobných výkonů by měla být stanovena na stejné úrovni.

#### **3.5.2 Druhy vnitropodnikových cen**

Tyto druhy vnitropodnikových cen se používají pro zúčtování výnosů středisek:

- pevná zúčtovací přírážka režie – je vyjádřena v procentech a používá se ve výrobních střediscích, kde je výkon střediska měřitelný hodnotovými veličinami,
- pevná zúčtovací sazba režie – je zadána v korunách na jednotku výkonu střediska, které je měřeno v naturálních jednotkách,
- pevná zúčtovací částka režie – využívá se ve střediscích, jejichž výkon není měřitelný a nesouvisí s finálním výkonem podniku,

- pevná zúčtovací cena – vnitropodniková cena se stanovuje na úrovni nákladů spojených se zpracováním v dodávajícím středisku, většinou pomocí hodinové sazby,
- pevná částka ve formě paušálu – využívá se u středisek, kde je jejich výkonem pravidelně se opakující služba s různým rozsahem.

Pro zúčtování výnosů na účtech výkonů se používají vnitropodnikové ceny:

- operativní kalkulace, která je vyhotovena k určitému dni,
- propočtová kalkulace, která se používá při výrobě individuálních výkonů v malém rozsahu. [3]

### 3.5.3 Typy vnitropodnikových cen

Typy vnitropodnikových cen jsou rozlišovány podle objemu a významu předávaných výkonů mezi středisky na vnitropodnikové ceny založené na nákladech, na tržní ceně a na dohodě mezi středisky.

Vnitropodniková cena stanovená podle nákladů na úrovni:

- variabilních nákladů – využívá se u středisek, které zajišťují výkony v určitých termínech, struktuře a objemu bez možnosti ovlivnění využití kapacity, kdy cílem je zajištění úspornosti,
- plných nákladů – využívá se u středisek, která se snaží o dosahování vyššího využití své kapacity, cílem je tedy účinnost, kdy příkladem je prodej volné kapacity výkonů na externím trhu,
- plných střediskových nákladů s připočtenou ziskovou přírážkou – toto stanovení vychází z úvahy, že každé středisko by mělo dosáhnout zisku a tím je k nákladům střediska připočten zisk.

Vnitropodniková cena stanovená na úrovni tržní ceny dává možnost přímého srovnání nákladové náročnosti výkonu střediska s konkurenčním prostředím. Toto stanovení však nepodporuje spolupráci mezi středisky, a tím nezajišťuje optimální požadavky pro činnost odebírajících středisek. [2]

*Každá účetní jednotka, by měla mít pro své vlastní potřeby i pro potřeby při jednání se zákazníkem, sestavený ceník s oceněnými jednotlivými výkony středisek pomocí vnitropodnikových cen. Ve skutečnosti však mnoho takto oceněných výkonů, je ve společnosti stanoveno pouze slovně, bez doložených podkladů a výpočtů, jak k danému ocenění jednotlivého výkonu střediska vnitropodnikovou cenou došlo.*

## 4 VYUŽITÍ VNITROPONIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

### 4.1 Představení společnosti

Tiskárna Lelka, která se zabývá zakázkovou výrobou, byla založena v roce 1990 manželi Lelkovými. Dne 16. 11. 1992 byla zapsána do Živnostenského rejstříku pod identifikačním číslem 10576002. První provozovna byla vybudována v suterénu rodinného domu v Dolních Bojanovicích, se základním strojovým vybavením pro ofsetový tisk. Po dvou letech stálého růstu poptávky po tisku, byl provoz přesunut již se sedmi zaměstnanci do nové montované budovy, která se nacházela v jiné části obce Dolní Bojanovice, ke které se v roce 1995 přistavila zděná výrobní hala. S rozšiřováním výrobních prostor dále přibývali jak zaměstnanci, tak moderní stroje a zařízení.

V roce 2004 v tiskárně pracovalo 25 zaměstnanců a firmě byl udělen certifikát o jakosti a kvality ISO 9001:2000.

Dalším zlomovým rokem byl rok 2006, kdy 1. května byl zahájen provoz v nové moderní provozovně postavené mimo obec. V tuto dobu zde pracovalo 30 zaměstnanců a neustále se zvyšoval objem výroby, který právě vyžadoval větší výrobní prostory.

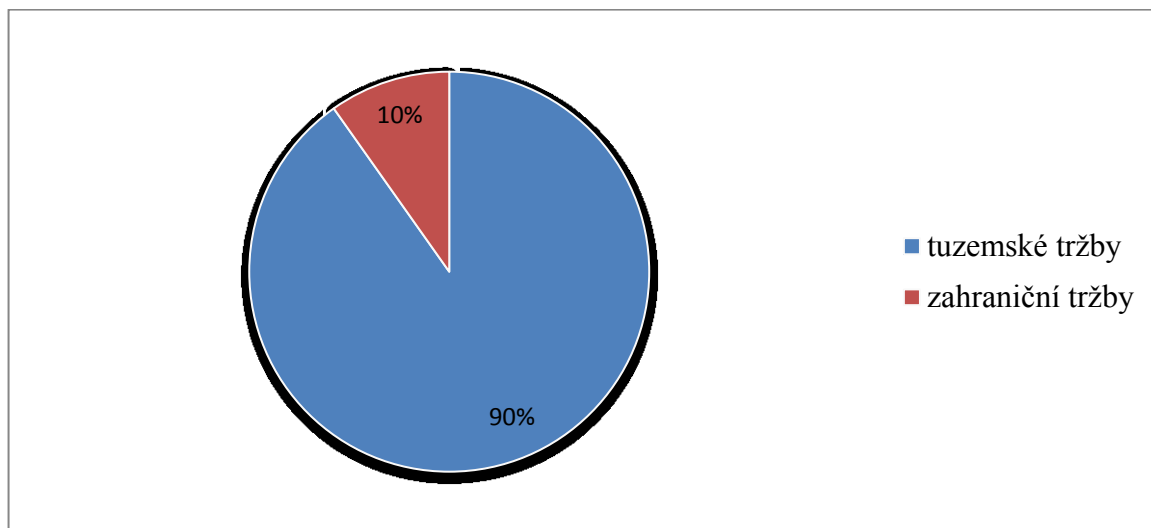
Zásadní změna v tiskárně nastala v roce 2007. Do té doby používaná pouze ofsetová technologie, byla rozšířena o flexotiskový rotační stroj na tisk samolepících etiket, čímž doplnila chybějící segment výroby. V současnosti díky své geografické poloze v Jihomoravském kraji, tvoří velkou část zákazníků vinaři s poptávkou po tisku etiket. Jsou tedy jedním druhem velké škály sortimentu výrobků, které tiskárna vyrábí. Mezi další patří knížky, brožury, letáky, vizitky, kalendáře, bloky a jiné. Tiskárna Lelka se s celým sortimentem nabízejících výrobků snaží prosadit na českém trhu a také v zahraničních trzích. Především tedy na Slovensku a Rakousku. Zahraniční podíl tržeb je 9,8 % z celkových ročních tržeb účetní jednotky za rok 2013, viz graf 4.1.

**Obrázek 4.1** Logo Tiskárny Lelka



Zdroj: Interní materiál účetní jednotky

**Graf 4.1** – Procentní podíl tuzemských a zahraničních tržeb na celkový zisk za rok 2013



Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

*Všechny údaje jsou převzaty z interních materiálů účetní jednotky, především z výkazu zisků a ztrát, rozvahy, z přílohy za rok 2013 a dalších interních účetních dokladů. Účetní jednotka si nepřála přímé zveřejnění těchto výkazů.*

## 4.2 Organizační struktura

V současné době je hlavní výroba tiskárny rozdělena do dvou výrobních středisek podle způsobu zpracování zakázek:

- Ofset pro tisk z plochy, pro který tiskárna nabízí čtyřbarvé i dvoubarvé stoje,
- Flexo pro tisk na kotouči, pro který je tiskárna vybavena strojem s osmi tiskovými jednotkami včetně výseku, termoražby, slepé ražby a sítotisku.

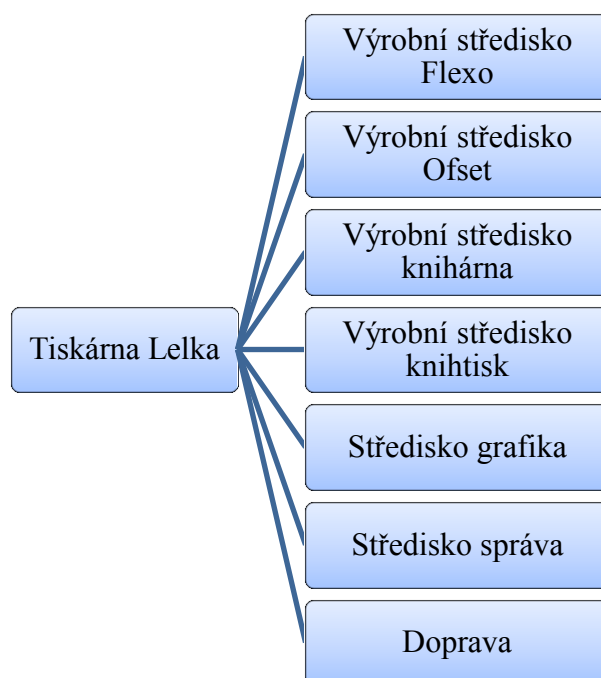
Mimo tyto výrobní střediska jsou zde dokončovací střediska:

- knihtisk pro dotisk textů, slepé ražby a výseků,
- knihárna s řezačkami papíru, falcovacími stroji, linkou pro šitou vazbu, lepičkou, snášecím a balícím strojem pro dokončovací zpracování tiskovin.

Velký význam má také grafické studio, ve kterém zkušení pracovníci kompletně zpracují grafický návrh a předvedou tiskovinu zákazníkovi ještě před jejím vytištěním.

Dalšími středisky je doprava a také správa, pod kterou spadají pracovníci příjmu zakázek, ekonomického oddělení, kalkulace zakázek a řídicí pracovníci, viz schéma 4.1.

**Schéma 4.1** – Organizační struktura účetní jednotky



Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

#### **4.3 Základní ekonomické údaje o účetní jednotce ve finančním účetnictví**

V roce 2013 byla účetní jednotka zisková. Podstatná část zisku byla použita na splátky dlouhodobých bankovních úvěrů a finančních leasingů a také na nákup nových strojů, které musela účetní jednotka pořídit, kvůli zvyšujícím se nárokům zákazníků. Nová výrobní hala, která byla uvedena do provozu v roce 2006, byla financována z bankovního úvěru, který je splatný v roce 2017. Také flexotiskový stroj byl v roce 2007 pořízen formou finančního leasingu. Ostatní majetek společnosti je již splacen.

Tiskárna Lelka je účetní jednotka, která je měsíčním plátcem DPH a účetnictví vede v plném rozsahu. Účetním obdobím je kalendářní rok. Průměrný počet zaměstnanců v roce 2013 byl 35, z toho 1 vedoucí pracovník.

Účetní jednotka využívá pro své vedení účetní software Pohoda. Z velké řady produktů, které společnost Software na trhu nabízí, využívá účetní jednotka ekonomický software Pohoda Premium. Ekonomický systém Pohoda je využívám v ekonomickém oddělení pro vedení finančního účetnictví v plném rozsahu. Program umožňuje zpracovávat mzdy, evidovat veškeré majetkové operace, operace spojené s fakturací, zaznamenávat operace v cizích měnách a vytváří přiznání k DPH, souhrnná hlášení, podklady pro daň z příjmů a elektronická podání daňových přiznání.

*Účetní jednotka má v programu Pohoda zavedenou analytiku k jednotlivým účtům. Analytické účty jsou zavedeny podle potřeb rozlišení jednotlivých účtů účetní jednotky. U zavedené analytiky, se nevyskytují přesná kritéria pro koncová čísla analytických účtů. Ve většině případů, je odlišná u každé účtové třídy. V účtovém rozvrhu, jsou jednotlivé účty analyticky rozlišeny a stručně popsány v názvu, co zahrnují. Důkladný popis má účetní jednotka ve vnitropodnikových směrnících. Například u výnosového účtu 601 – Tržby za vlastní výrobky, jsou analyticky rozlišeny tuzemské tržby (601001) od tržeb zahraničních (601002), ale u nákladového účtu 501 – Spotřeba materiálu, je velmi rozsáhlá analytika z důvodu potřeb účetní jednotky, kdy chce mít přehlednější informace o velikosti spotřeby různých materiálů, například spotřeba přímého materiálu (501001), spotřeba režijního materiálu (501002), pohonné hmoty (501003) aj. Účetní jednotka účtuje ve finančním účetnictví podle účtového rozvrhu, viz příloha 1.*

Účetní program Pohoda umožňuje sledovat náklady a výnosy podle hospodářských středisek. Účetní jednotka má v programu zavedené dvě střediska, která jsou rozdělena podle jednotlivých výrobních středisek:

- výrobní středisko Flexo označeno F1,
- výrobní středisko Ofset označeno F0.

*Rozdělení nákladů a výnosů, pro zjištění výsledku hospodaření za jednotlivá výrobní střediska, je pro účetní jednotku důležité při sestavování výkazů, které slouží pro porovnání ziskovosti výrobních středisek. Výsledky hospodaření z finančního účetnictví sestavené podle středisek, také ovlivňují odměňování pracovníků jednotlivých výrobních středisek. Jednotliví pracovníci mají stanovenou pevnou hodinovou sazbu. Formou příplatků ke mzdě jsou vypláceny odměny pracovníkům, které účetní jednotka stanovuje procentem z jednotlivých výsledků hospodaření středisek. I mzda vedoucího pracovníka je odvozována podle výsledku hospodaření střediska.*

V účetním programu Pohoda, účetní jednotka účtuje přímé náklady přímo na dané středisko, pod které náklady spadají. Jsou to náklady jako nákupy papíru nebo tiskařských barev, u kterých lze přesně určit, pod které středisko spadají. Výnosy z prodeje zakázky se rozdělují podle toho, které výrobní středisko se podílelo na zhotovení zakázky. Tyto výnosy jsou účtovány včetně zisku, viz tabulka 4.1. Režijní náklady, které zahrnují energie, vodu a různé poplatky, rozděluje účetní jednotka přesně na půl, tedy v poměru 1:1 jednotlivých výrobních střediskům, které náklady rozděluje. Účetní jednotka, všechny přímo související

náklady s danou zakázkou přiřazuje ve finančním účetnictví výrobnímu středisku, ve kterém bude zakázka zhotovena. Účetní jednotka účtuje na základě účtové osnovy z přílohy 1.

**Tabulka 4.1** Příklad skutečného účtování ve finančním účetnictví v rámci analytické evidence při přiřazování jednotlivých nákladů a výnosů v účetním programu Pohoda

Účetní případ číslo	Doklad	Popis	Částka v Kč	MD	Dal	Středisko
1.	FAP	Nákup materiálu pro středisko Flexo	20 000 4 200	501001 343021	321000 321000	F1
2.	FAP	Nákup tiskařských barev pro středisko Flexo	5 000 1 050	501002 343021	321000 321000	F1
3.	FAP	Vyúčtování energie (celková cena 10 000 Kč)	5 000 5 000 2 100	502000 502000 343021	321000 321000 321000	F1 F0
4.	FAV	Prodej hotových výrobků vyrobených ve středisko Flexo	4 000 840	311000 311000	602001 343021	F1

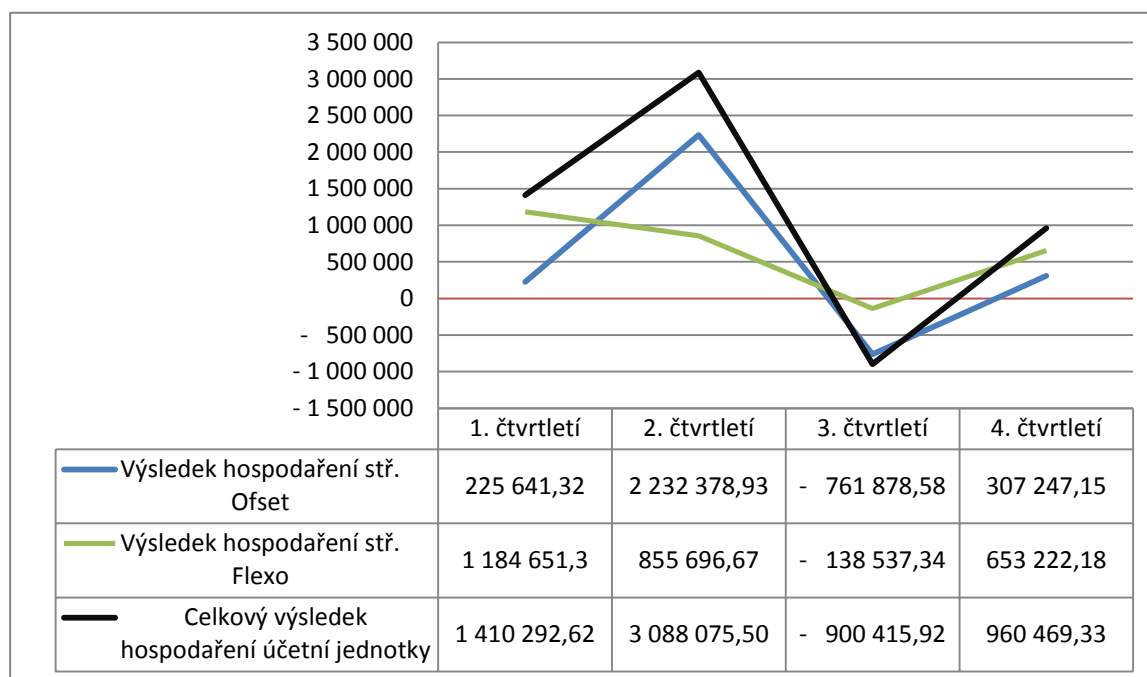
Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

*Účetní jednotka, při prodeji hotových výrobků, účtuje ve finančním účetnictví celkovou částku výnosů na účet 602001 – Tržby za prodej služeb tuzemsko z důvodu, že výsledná vyfakturovaná výnosová částka, neobsahuje pouze sumu za vyhotovené výrobky, ale také částky za související služby poskytované k zakázce, například grafické práce a doprava. Analytika u nákladových účtů je rozlišena podle spotřeby přímého materiálu (501001) a režijního materiálu (501002), u daně z přidané hodnoty je podle základní sazby (343021). U účtů závazky a pohledávky z obchodních vztahů, není zavedena podrobnější analytika. U výnosového účtu Tržby z prodeje služeb je analytika podle místa uskutečnění služby, v tomto případě tuzemsko.*

Na základě údajů z výsledovky, která je sestavena podle zvoleného způsobu účtování účetní jednotky na dvě výrobní střediska, porovnávají celkový výsledek hospodaření účetní jednotky s výsledky hospodaření za jednotlivá výrobní střediska, viz graf 4.2.



**Graf 4.2** – Porovnání celkového výsledku hospodaření účetní jednotky po čtvrtletích roku 2013 s celkovými výsledky hospodaření po čtvrtletích roku 2013 za jednotlivá výrobní střediska



Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

Z grafu 4.3 lze vidět, že v každém čtvrtletí se podíl jednotlivých středisek na celkovém výsledku hospodaření mění. Výsledky z prvního a čtvrtého čtvrtletí odpovídají průměrnému výsledku hospodaření. Zatímco ve druhém čtvrtletí byl nadprůměrný výsledek hospodaření z důvodu mimořádné zakázky. Ve třetím čtvrtletí byl podprůměrný výsledek hospodaření z důvodu, že účetní jednotka měla možnost nakoupit velkou zásobu materiálu za zvýhodněnou cenu, a také vinaři, kteří tvoří největší skupinu odběratelů účetní jednotky, každoročně v tomto období nezadávají moc nové objednávky na zakázky.

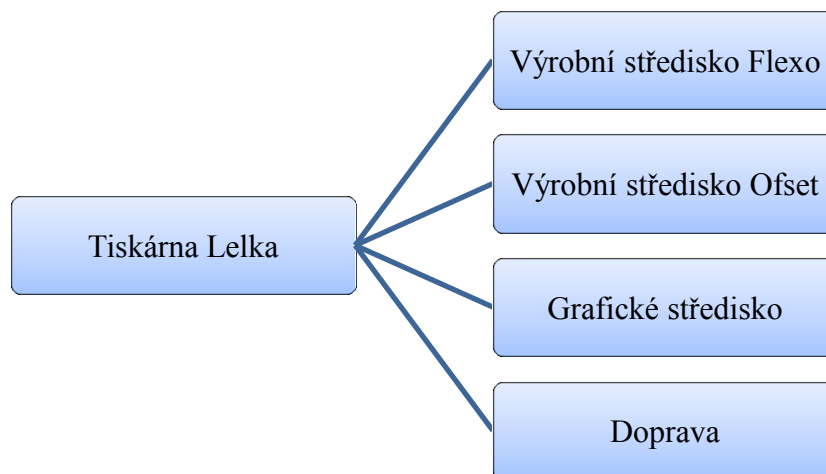
Z důvodu, že účetní jednotka přiděluje celkový výnos ze zakázky středisku, ve kterém byla zakázka vyhotovena a nerozúčtovává jednotlivé výkony ze zakázky na výnosy středisek podle jejich skutečného vzniku, dochází ke zkreslování informací o podílu jednotlivých středisek na celkovém výsledku hospodaření ve finančním účetnictví.

Pokud by se účetní jednotka rozhodla, že chce ze svých výkazů dostávat přesnější informace o podílu jednotlivých výsledků hospodaření středisek na celkový výsledek hospodaření, může v účetním programu Pohoda vytvořit další střediska grafika a doprava, které má zavedeny ve své organizační struktuře, viz schéma 4.1.

### Návrh nové ekonomické sktruktury účetní jednotky

Navržená ekonomická struktura účetní jednotky, viz schéma 4.2, lze vytvořit na základě organizační struktury účetní jednotky, viz schéma 4.1, pro získávání přesnější účetních informací o hospodaření jednotlivých výrobních i nevýrobních střediscích.

**Schéma 4.2** – Navržená ekonomická struktura účetní jednotky



Zdroj: Vlastní zpracování

Na výrobní střediska Flexo a Ofset by účetní jednotka účtovala přímé náklady a výnosy související se středisky, podle místa skutečného vzniku.

Středisko grafika má značný podíl na výnosech z jednotlivých zakázek. Účetní jednotka má vytvořený vnitropodnikový ceník s oceněním jednotlivých výkonů grafického studia. Podle vnitropodnikového ceníku stanoví ocenění výkonu, který byl na dané zakázce uskutečňován. Přímé náklady střediska grafika tvoří mzdy pracovníků. Do nepřímých nákladů patří především odpisy vybavení grafického studia. Pro označení střediska v programu Pohoda může být použito GS.

Pokud je zákazníkovi hotový výrobek dopraven, má účetní jednotka pevně stanovenou sazbu na 1 km. Proto výnos, který vznikl na základě dopravy výrobku zákazníkovi, může být samostatně účtován na středisko doprava, a být tak oddělen od výnosů připadajících na výrobní středisko. Přímé náklady toho střediska tvoří mzda řidiče a pohonné hmoty. Mezi nepřímé náklady střediska doprava patří odpisy a opravy vozidla. Pro označení střediska v programu Pohoda může být použito DOP.

*Dokončovací střediska knihárna a knihtisk, které jsou také uvedeny v organizační struktuře společnosti, viz schéma 4.1, nedosahují tak významných položek, aby pro ně bylo*

*zřízeno samostatné středisko. Dokončovací střediska zahrnují pouze režijní náklady na obalové materiály, kdy spotřeba obalového materiálu nelze přesně vyčíslit na jednotlivou zakázku. Středisko správa zahrnuje především náklady na mzdy administrativních pracovníků, které jsou započteny do správní režie a kalkulovány do nákladů zakázky.*

Účetní jednotka, pro přesnější zjištění podílů výsledků hospodaření jednotlivých výrobních středisek na celkovém výsledku hospodaření, může při účtování celkového výnosu hotového výrobku využít střediska Ofset, Flexo, grafické středisko a středisko doprava, pro rozúčtování výnosu na jednotlivá střediska podle skutečného místa vzniku výkonu, viz tabulka 4.3. Toto rozúčtování jednotlivých výnosů se zakázky, lze porovnat se skutečným účtováním výnosu zakázky účetní jednotky viz tabulka 4.2, podle skutečné vydané faktury účetní jednotky.

*Rozlišení nákladů a výnosů podle skutečného místa vzniku pomocí analytických účtů, by mohlo být dalším z řešení. Účetní jednotka, má však u některých účtů již bohatě zavedenou analytiku podle svých potřeb. Při dalším rozsáhlejší členění, by nemusely být účty nákladů a výnosů přehledné. Účetní program Pohoda, navíc nabízí přehledné sjetiny sestavované podle středisek, které jsou pro účetní jednotku důležité při řízení a rozhodování.*

**Tabulka 4.2** – Příklad skutečného účtování účetní jednotky o výnosu z hotového výrobku ve finančním účetnictví

Doklad	Popis	Částka v Kč	MD	Dal	Středisko
FAV	Prodej hotových výrobků vyrobených ve stř. Flexo	4 200	311000	602001	F1
		882	311000	343021	

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

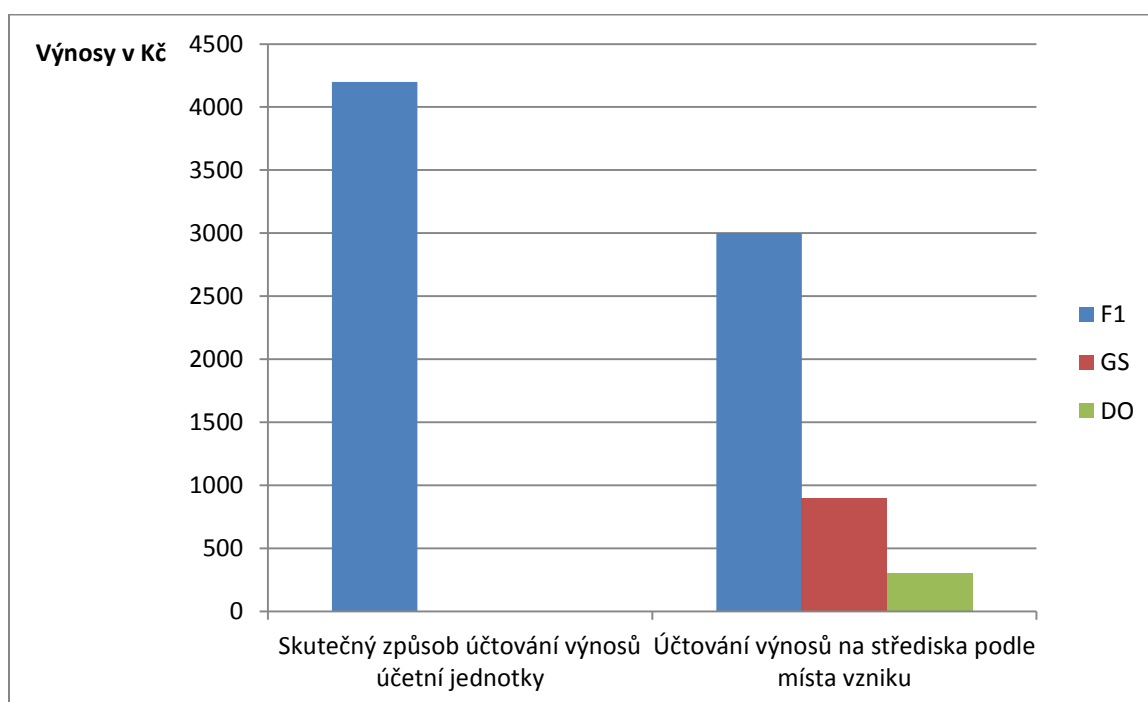
**Tabulka 4.3** – Příklad navrženého rozúčtování výnosu z hotového výrobku na jednotlivá střediska podle skutečného vzniku výkonu ve finančním účetnictví

Doklad	Popis	Částka v Kč	MD	Dal	Středisko
FAV	Prodej hotových výrobků vyrobených ve stř. Flexo				
	- Hotové výrobky	3 000	311000	602001	F1
	- Grafický návrh	900	311000	602001	GS
	- Doprava	300	311000	602001	DOP
		882	311000	343021	

Zdroj: Vlastní zpracování

*Při porovnání tabulky 4.2 s tabulkou 4.3, lze zaznamenat pokles výnosu výrobního střediska Flexo, z důvodu rozúčtování výnosu na střediska podle jejich skutečného vzniku, viz graf 4.3. Rozúčtování jednotlivých výnosů na střediska podle skutečného vzniku a zjištění, tak skutečného výnosu výrobního střediska je pro účetní jednotku vhodné zejména z důvodu, že podle dosaženého výsledku hospodaření střediska oceňuje pracovníky.*

**Graf 4.3** – Porovnání výnosů středisek z hotového výrobku při skutečném účtování účetní jednotky a účtování výnosů podle skutečného místa vzniku



Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka své náklady stejně jako výnosy účtuje na dvě výrobní střediska. Pokud si účetní jednotka vytvoří v programu Pohoda další střediska grafika a doprava, zaúčtuje tak náklady podle místa jejich skutečné spotřeby. Tabulka 4.4 znázorňuje skutečné účtování nákladů účetní jednotky na dvě výrobní střediska a tabulka 4.5 s účtováním nákladů na střediska podle místa skutečné spotřeby.

*Pro názornou ukázkou rozúčtování nákladů podle skutečného místa spotřeby, jsem vybrala náklady na odpisy, mzdy zaměstnanců a pohonné hmoty. Účtování nákladů na střediska podle místa skutečné spotřeby, lze aplikovat případně i na ostatní položky nákladů jako je například energie, která nelze přesně vyčíslit na střediska, a účetní jednotka ji může rozpočítat například pomocí plochy střediska.*

**Tabulka 4.4** – Příklad skutečného účtování účetní jednotky u vybraných nákladů ve finančním účetnictví

Doklad	Popis	Částka v Kč	MD	Dal	Středisko
FAP	Nákup materiálu pro Flexo	65 000,00	501001	321000	F1
		13 650,00	343021	321000	
FAP	Nákup materiálu pro Ofset	50 000,00	501001	321000	F0
		10 500,00	343021	321000	
FAP	Nákup barev pro Ofset	42 500,00	501002	321000	F0
		8 925,00	343021	321000	
FAP	Nákup barev pro Flexo	52 000,00	501002	321000	F1
		10 920,00	343021	321000	
VPD	Nákup PHM	4 132,00	501003	211001	F1
		4 132,00	501003	211001	F0
		1 736,00	343021	211001	
ID	Mzdy zaměstnanců				
	- zaměstnanci Flexo	205 768,00	521000	331000	F1
	- zaměstnanci Ofset	269 345,00	521000	331000	F0
	- zaměstnanci grafika, správa, výrobní režie, řidič	133 097,50 133 097,50	521000 521000	331000 331000	F1 F0
ID	Odpisy				
	- střediska Flexo	328 987,00	551000	082000	F1
	- střediska Ofset	13 942,00	551000	082000	F0
	- výrobní režie, grafika, správa, doprava	45 030,50 45 030,50	551000 551000	082000 082000	F1 F0

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

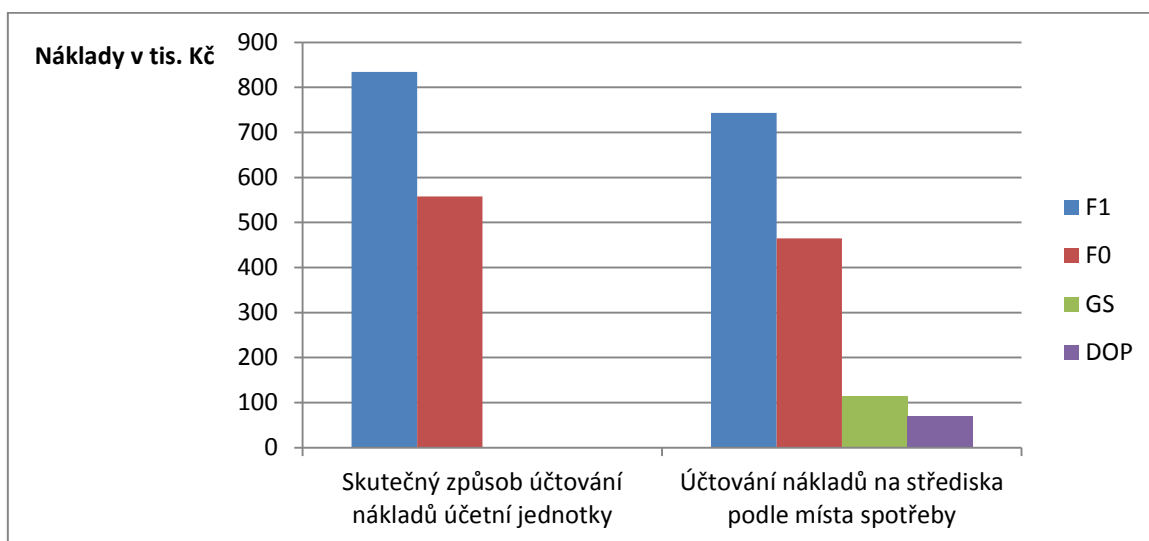
**Tabulka 4.5** – Příklad navrženého měsíčního účtování u vybraných nákladů podle skutečného místa spotřeby ve finančním účetnictví

Doklad	Popis	Částka v Kč	MD	Dal	Střediska
FAP	Nákup materiálu pro Flexo	65 000,00 13 650,00	501001 343021	321000 321000	F1
FAP	Nákup materiálu pro Ofset	50 000,00 10 500,00	501001 343021	321000 321000	F0
FAP	Nákup barev pro Ofset	42 500,00 8 925,00	501002 343021	321000 321000	F0
FAP	Nákup barev pro Flexo	52 000,00 10 920,00	501002 343021	321000 321000	F1
VPD	Nákup PHM	8 264,00 1 736,00	501003 343021	211001 211001	DOP
ID	Mzdy zaměstnanců				
	- zaměstnanci Flexo	205 768,00	521000	331000	F1
	- zaměstnanci Ofset	269 345,00	521000	331000	F0
	- správa, výrobní režie,	76 597,50	521000	331000	F1
		76 597,50	521000	331000	F0
	- zaměstnanci grafiky	95 000,00	521000	331000	GS
	- řidič	18 000,00	521000	331000	DOP
ID	Odpisy				
	- střediska Flexo	328 987,00	551000	082000	F1
	- střediska Ofset	13 942,00	551000	082000	F0
	- výrobní režie, správa	12 751,00	551000	082000	F1
		12 751,00	551000	082000	F0
	- grafické studio	20 993,00	551000	082000	GS
	- doprava	43 566,00	551000	082000	DOP

Zdroj: Vlastní zpracování

*Při porovnání účtování vybraných nákladových položek z tabulky 4.4 s tabulkou 4.5, lze zaznamenat, pokles nákladů obou výrobních středisek. Pokles je způsobem přidělením nákladů na střediska, kde dochází ke skutečné spotřebě nákladů.*

**Graf 4.4** – Porovnání vybraných nákladových položek při způsobu skutečného účtování účetní jednotky na dvě výrobní střediska s účtováním vybraných nákladových položek na střediska podle místa skutečné spotřeby



Zdroj: Vlastní zpracování

*Správné rozúčtování výnosů a nákladů z vydaných hotových výrobků na střediska podle místa vzniku jejich skutečného výkonu a skutečného místa spotřeby, zajistí účetní jednotce kvalitnější informace o výsledcích hospodaření za jednotlivá střediska, které používá mimo jiné, jako nástroj pro odměňování pracovníků. V účetním programu Pohoda, využívá účetní jednotka způsobu odpovědnostně orientovaného účetnictví, kdy jsou sledovány výkony účetní jednotky jako celku, ale zároveň je tento celkový výkon rozdělen do středisek, podle skutečného vzniku výkonu. Účetní program Pohoda nemá omezenou kapacitu pro tvorbu středisek. Účetní jednotka může rozšířit své současné ekonomické rozdělení o středisko grafika a doprava. I pro potřebné účetní výkazy umožňuje program Pohoda sestavování tiskových sestav podle středisek. Způsob zaznamenávání účetních informací umožní účetní jednotce sledovanost nákladů a výnosů podle místa vzniku.*

#### 4.4 Evidence zakázkové výroby

Tiskárna Lelka se zabývá zakázkovou výrobou. Je pro ni velmi důležité, přesné vyčíslení nákladů a výnosů na konkrétní zakázku. Charakteristikou zakázkové výroby je účtování podle jednotlivých zakázek, kdy přímý materiál a přímé mzdy se přenášejí přímo na zakázku. Režijní náklady se přenášejí v předem stanovených nákladech podle plánované kalkulace.

Jednotlivé zakázky jsou evidovány a sledovány v podnikovém informačním systému, kde mají přiřazené zakázkové číslo. Pro podnikový informační systém využívá účetní jednotka program printingOffice. Tento kalkulační a výrobní software určený pro tiskárny, zajišťuje účetní jednotce plánování výroby a fyzické sledování stavu a pohybu zakázek. Slouží k zapisování skutečných nákladů a výnosů jednotlivých středisek souvisejících se zhotovením zakázky. Na základě zaznamenávání skutečností o vytvářeném výkonu, je v softwaru tvořen zakázkový list, viz tabulka 4.6. Software zde využívá moduly pro kalkulace zakázek a plánování.

**Tabulka 4.6** Ukázkový zakázkový list pro zápis skutečných výkonů

<b>Datum</b>	<b>Popis výkonu</b>	<b>Jméno</b>	<b>Doba zpracování</b>	<b>Ocenění výkonu</b>
<b>Přímé náklady celkem</b>				
<b>Technické náklady celkem</b>				
<b>Režijní náklady celkem</b>				
<b>Náklady celkem</b>				
<b>Sleva</b>				
<b>DPH</b>				
<b>Cena celkem</b>				
<b>Cena za kus</b>				

Zdroj: Program printingOffice – vlastní zpracování

Uvedení zakázkového čísla je podstatné, při vydávání přímého materiálu na danou zakázku a při zpracování přímých mezd, které jsou vykazovány jednotlivými pracovními úkony vztaženými ke konkrétní zakázce.

*Jednotlivá střediska účetní jednotky, viz schéma 4.1, mají v podnikovém informačním systému svojí značku, kterou zde zadávají, pokud na zakázce právě pracují. Tím je zajištěno, že všichni v programu vidí, kde se zakázka v daném okamžiku nachází.*

*Pro účetní jednotku je důležité, sledování nákladů a výnosů na jednotlivé výkony, proto v podnikovém informačním systému je využito způsobu i výkonově orientovaného účetnictví.*

Přímé náklady, kterými jsou přímý materiál a přímé mzdy a ostatní přímé náklady se na zakázkový list přenášejí ve skutečné výši. Režijní náklady, kterými jsou výrobní režie



a správní režie, jsou spolu se ziskem na zakázku připočítány podle předběžné kalkulace. Předběžná kalkulace je vždy sestavena na konci účetního období, podle vykázaných skutečných informací, pro následující účetní období. Prodejní cena zakázky je stanovena ze skutečných přímých nákladů a předběžných režijních nákladů včetně zisku.

*Účtování zakázkové výroby ve vnitropodnikovém účetnictví, by měla účetní jednotka provádět ve sbornících, pro pozdější srovnávání skutečných a předem stanovených nákladů. Na základě srovnání skutečných a předem stanovených nákladů dochází ke zjištění rozdílu, kterými mohou být překročení nebo úspora nákladů oproti předem stanoveným nákladům.*

### **Skutečný postup při přijetí zakázky účetní jednotkou a vyplnění zakázkového listu v podnikovém informačním systému**

Po přijetí objednávky na danou zakázku, je zakázce přiřazeno zakázkové číslo, pod kterým je vložena do podnikového informačního systému a je vytvořen zakázkový sáček. Účetní jednotka skutečně využívá pojem „zakázkový sáček“, který tvoří papírová složka, do které jsou vkládány všechny zdokumentované skutečnosti o zakázce, jako je například objednávka, předloha výrobku, dodací list a jiné. Zakázka je dále zpracovávána v jednotlivých střediscích, viz schéma 4.1. Každé středisko má svou značku, kterou zadá do podnikového informačního systému, pokud na zakázce právě pracuje. Tím je umožněna sledovanost zakázky. Po dokončení výkonů v daném středisku, se do podnikového informačního systému zapíše pracovníci zpracovávající výkon, doba výkonu a použitý přímý materiál. Po vyexpedování zakázky jsou v ekonomickém oddělení dopočteny a doplněny kalkulankami zbývající položky:

- technické náklady celkem – obsahují přímé náklady na zakázku,
- režijní náklady celkem – obsahují výrobní a správní režii včetně zisku,
- sleva – případná sleva pokud byla zakázce stanovena,
- DPH – dopočtení sazby daně,
- cena celkem – cena za celou zakázku včetně DPH,
- cena za kus.

Ceny přímého materiálu jsou přenášeny z přijatých faktur od dodavatelů. Přímé mzdy jsou stanoveny přímou sazbou. Ostatní položky jsou dopočteny podle kalkulačního vzorce, viz tabulka 4.7, který je stanoven pro účetní období 2014. Do tohoto kalkulačního vzorce účetní jednotka nezapočítává výkony grafického studia. Na výkony grafického studia má účetní jednotka sestavený vnitropodnikový ceník a uvádí tyto položky samostatně. Pokud

účetní jednotka zakázku odběratelům dováží, má pevně stanovenou sazbu 6 Kč na kilometr. Po dopočtení jednotlivých položek na zakázkovém listu je zakázka předána k fakturaci.

**Tabulka 4.7 – Kalkulační vzorec**

Kalkulační položky	Položka	Rozvrhová základna
<b>Přímý materiál</b>	přímo	
<b>Přímé mzdy</b>	přímo	
<b>Ostatní přímé náklady</b>	přímo	
<b>- doprava</b>	podle počtu najetých kilometrů	sazba 6 Kč na kilometr
<b>Celkové přímé náklady</b>		
<b>Výrobní režie</b>	32 %	přímé náklady
<b>Vlastní náklady výroby</b>		
<b>Správní režie</b>	7 %	přímé náklady
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>		
<b>Zisk</b>	5 %	úplné vlastní náklady výkonu
<b>Cena celkem bez DPH</b>		

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

#### 4.5 Využití vnitropodnikového účetnictví na zakázkovou výrobu

*Z důvodu velké škály nabízených produktů, které se od sebe liší, jak samotnou strukturou výroby ve střediscích, tak velikostí nákladů vynaložených na výrobu, jsou pomocí vnitropodnikového účetnictví názorně řešeny tři obdobné druhy zakázky z nabízených produktů společnosti.*

Vybrané výrobky pro zakázkovou výrobu jsou:

- zakázka číslo 1 – bianco etiketa s potiskem včetně nového grafického návrhu 2 500 ks,
- zakázka číslo 2 – standardní etiketa s potiskem bez grafického návrhu 3 000 ks,
- zakázka číslo 3 – bianco etiketa bez potisku 5 000 ks.

##### **Zakázka číslo 1**

Vybraný výrobek pro zakázkovou výrobu je bianco etiketa s potiskem. Na danou zakázku byla vystavena objednávka na 2 500 ks etiket na univerzální bianco etikety. Podklady pro grafiku na potisk etiket na danou zakázku nebyly dodány. Grafické středisko v tiskárně vytvoří nový grafický návrh na potisk etiket pro tuto zakázku. Hotové výrobky mají být zákazníkovi dopraveny. Dodací adresa je 50 km vzdálená od tiskárny.

Po přijetí objednávky na danou zakázku je zakázce v příjmu zakázek přiděleno zakázkové číslo 1, pod kterým je dále vedena v podnikovém informačním systému. Zakázka číslo 1 je předána grafickému středisku pro vytvoření grafického návrhu. Po dokončení výkonů v grafickém studiu je zakázka předána výrobnímu středisku Flexo, kde jsou vtištěny bianco etikety. Ve výrobním středisku Flexo jsou dotištěny potisky na bianco etikety. V dokončovací středisku knihtisk je zakázka zkompletována a předána do expedice zakázek. Střediskem doprava je zakázka dodána zákazníkovi a zakázkový sáček je předán ke kalkulacím.

Zakázkový list zakázky číslo 1 byl na základě uskutečněných výkonů oceněn, viz tabulka 4.8.

**Tabulka 4.8** – Zakázkový list zakázky číslo 1

Datum	Popis výkonu	Jméno	Doba zpracování	Ocenění výkonu v Kč	
	Grafický návrh		3 hodiny	900,00	
	Papír				3 000,00
	Práce Flexo		30 minut		50,00
	Barva				1 000,00
	Práce Flexo		45 minut		75,00
	Dokončovací technické práce		30 minut		75,00
	<b>Přímé náklady celkem (bez dopravy)</b>				
	Doprava		50 km		300,00
	<b>Technické náklady celkem (přímé náklady celkem)</b>				
	Režijní náklady celkem				2 067,75
	<b>Náklady celkem</b>			<b>900,00</b>	<b>6 567,75</b>
	Sleva				
	DPH 21 %			189,00	1 379,23
	Cena celkem s DPH			1 089,00	7 966,00
	<b>Cena celkem za zakázku</b>			<b>9 055,00</b>	
	Cena za kus				2,6271

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

*Grafický návrh se do ceny etiket nezapočítává. Zákazník může využít grafického návrhu opakovaně. Technické náklady celkem zahrnují celkové přímé náklady a dopravu. Režijní náklady, které jsou uvedeny v celkové částce jednou položkou – režijní náklady celkem, zahrnují podle kalkulačního vzorce, viz tabulka 4.7, výrobní režii 32 % z přímých*

*nákladů a správní režii 7 % z přímých nákladů a dále je zde i započítán zisk 5 % z úplných vlastních nákladů. Tyto položky na zakázkovém listě nejsou jednotlivě uváděny. Celková fakturovaná částka je 9 055 Kč.*

Jednotlivé specifické nákladové položky, které musí kalkulantky dopočítat, jsou počítány podle vzorců. Pro výpočet položky technické náklady v Kč ze zakázkového listu je vzorec 4.1, výpočet položky celkové režijní náklady v Kč je dle vzorce 4.2 a podle vzorce 4.3. lze dopočítat celkové náklady v Kč v zakázkovém listu. Všechny položky se odvíjejí od kalkulačního vzorce z tabulky 4.7.

### **Použité vzorce**

**(souhr** všech přímých nákladů včetně nákladů na dopravu)

(4.1)

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

$$[(\text{přímé náklady} \times 0,32) + (\text{přímé náklady} \times 0,07) + (\text{úplné vlastní náklady výkonu} \times 0,05)] \quad (4.2)$$

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

$$(\text{režijní náklady celkem} + \text{technické náklady celkem}) \quad (4.3)$$

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

### **Výpočty**

*Pro výpočet technických nákladů celkem dosadíme do vzorce 4.1 celkové přímé náklady a náklady na dopravu ze zakázkového listu 1.*

$$(4\,200 + 300) = 4\,500 \text{ Kč}$$

*Režijní náklady zahrnují položky z kalkulačního vzorce z tabulky 4.5 výrobní režie a správní režie, které jsou vypočítány pomocí procent z přímých nákladů a položku zisk, která je vypočtena z úplných vlastních nákladů. Režijní náklady celkem jsou dopočteny pomocí vzorce 4.2.*

$$[(4\,500 \times 0,32) + (4\,500 \times 0,07) + (6\,255 \times 0,05)] = 2\,067,75 \text{ Kč}$$

*Součtem všech položek získáme položku náklady celkem na zakázku číslo 1, viz vzorec 4.3.*

$$(4\,500,00 + 2\,067,75) = 6\,567,75 \text{ Kč}$$

## Zakázka číslo 2

Zvolený produkt pro zakázkovou výrobu je bianco etiketa s potiskem bez nového grafického návrhu. Na danou zakázku byla vystavena objednávka na 3 000 ks etiket na univerzální bianco etikety. Podklady pro grafiku na potisk etiket na danou zakázku byly dodány zákazníkem. Hotové výrobky mají být zákazníkovi dopraveny. Dodací adresa je 50 km vzdálená od tiskárny.

Po přijetí objednávky na danou zakázku je zakázce v příjmu zakázek přiděleno zakázkové číslo 2, pod kterým je dále vedena v podnikovém informačním systému. Zakázka číslo 2 je předána výrobnímu středisku Ofset, kde jsou vytištěny standardní etikety a dotištěny potisky podle dodaného grafického návrhu. Ve středisku knihtisk je zakázka zkompletována a předána k expedici. Střediskem doprava je zakázka dodána zákazníkovi a zakázkový sáček je předán ke kalkulacím. Zakázkový list zakázky číslo 2 je na základě uskutečněných výkonů oceněn, viz tabulka 4.9.

**Tabulka 4.9** – Zakázkový list zakázky číslo 2

Datum	Popis výkonu	Jméno	Doba zpracování	Ocenění výkonu v Kč
	Papír			3 300,00
	Práce Ofset		30 minut	50,00
	Barva			1 200,00
	Práce Ofset		50 minut	83,00
	Dokončovací technické práce		30 minut	75,00
	<b>Přímé náklady celkem (bez dopravy)</b>			<b>4 708,00</b>
	Doprava		50 km	300,00
	<b>Technické náklady celkem</b>			<b>5 008,00</b>
	Režijní náklady celkem			2 301,12
	<b>Náklady celkem</b>			<b>7 309,12</b>
	Sleva			0,00
	DPH 21%			1 534,89
	<b>Cena celkem</b>			<b>8 844,00</b>
	Cena za kus			2,4863

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

*Celková fakturovaná částka je 8 844 Kč. Cena za 1 kus bianco etikety klesá z důvodu klesajícího přímého materiálu na 1 kus výrobku. Například náklady na dopravu celé zakázky jsou stejné, ale při rozpočítání na 1 kus výrobku klesají. Jednotlivé nákladové položky jsou dopočteny pomocí vzorců.*

## Výpočty

*Pro výpočet technických nákladů celkem je dosazeno do vzorce 4.1.*

$$(4\,708 + 300) = 5\,008 \text{ Kč}$$

*Pro výpočet celkových režijních nákladů je dosazeno do vzorce 4.2.*

$$[(5\,008 \times 0,32) + (5\,008 \times 0,07) + (6\,961,12 \times 0,05)] = 2\,301,12 \text{ Kč}$$

*Pro výpočet celkových nákladů na zakázku je dosazeno do vzorce 4.3.*

$$(5\,008,00 + 2\,301,12) = 7\,309,12 \text{ Kč}$$

## Zakázka číslo 3

Vybraný výrobek pro zakázkovou výrobu je bianco etiketa bez potisku. Na danou zakázku byla vystavena objednávka na 5 000 ks etiket na univerzální bianco etikety. Hotové výrobky jsou uskladněny v tiskárně pro pozdější použití. Zakázka má být zákazníkovi vyfakturována.

Po přijetí objednávky na danou zakázku je zakázce v příjmu zakázek přiděleno zakázkové číslo 3, pod kterým je dále vedena v podnikovém informačním systému. Zakázka číslo 3 je předána výrobnímu středisku Flexo, kde jsou vytištěny bianco etikety. Po vytištění jsou bianco etikety uskladněny v tiskárně ve skladu etiket. Zakázkový sáček je předán ke kalkulacím. Zakázkový list zakázky číslo 3 je na základě uskutečněných výkonů oceněn, viz tabulka 4.10.

**Tabulka 4.10** – Zakázkový list zakázky číslo 3

Datum	Popis výkonu	Jméno	Doba zpracování	Ocenění výkonu v Kč
	Papír			5 000,00
	Práce Flexo		1 hodina	100,00
	<b>Technické náklady celkem (přímé náklady celkem)</b>			<b>5 100,00</b>
	Režijní náklady celkem			2 343,45
	<b>Náklady celkem</b>			<b>7 443,45</b>
	Sleva			0,00
	DPH 21%			1 563,12
	<b>Cena celkem</b>			<b>9 006,57</b>
	Cena za kus			1,48869

Zdroj: Interní materiál účetní jednotky – vlastní zpracování

*U zakázky číslo 3 se vyskytují pouze přímé náklady, kdy jejich součet tvoří položku technické náklady celkem 5 100 Kč.*

### **Výpočty**

*Režijní náklady celkem jsou dopočteny pomocí vzorce 4.2.*

$$[(5\,100 \times 0,32) + (5\,100 \times 0,07) + (7\,089 \times 0,05)] = 2\,343,45 \text{ Kč}$$

*Náklady celkem jsou dopočteny pomocí vzorce 4.3.*

$$(5\,100 + 2\,343,45) = 7\,443,45 \text{ Kč}$$

*Účetní jednotka nemá zavedenou evidenci pro rozdělování výkonů na hotové výrobky a nedokončenou výrobu. Po dokončení dané zakázky jsou dopočteny zbylé náklady a zakázka je považována za ukončenou. V případě, že se na zakázce v budoucnu pokračuje, je zakázce přiděleno nové zakázkové číslo.*

*Při rozúčtování výnosů a nákladů ze zakázek na jednotlivá střediska podle místa jejich skutečného vzniku, klesnou celkové výnosy a náklady výrobních středisek. Účetní jednotka účtuje nákup materiálu podle faktury přímo na nákladový účet. Pro skladovou evidenci má vytvořený soubor v Excelu, kde má rozlišené sklady podle jednotlivých druhů materiálu. Na základě dodacích listů zaznamenává příjem materiálu do skladové evidence, kam po přijetí faktury dopíše cenu materiálu. Při spotřebě materiálu na zakázku, je do skladové evidence zapsáno spotřebované množství. Kontrola spotřebovaného množství se provádí při kalkulaci zakázky.*

*Účetní jednotka by měla zvážit, jestli by pro ni nebylo vhodné, zavedení evidence pro nedokončenou výrobu a oddělení tak rozpracovaných zakázek od hotových výrobků. Při oddělení zakázek, na kterých se bude ještě v budoucnu pokračovat, od zakázek, které jsou zcela ukončené, získá účetní jednotka přesnější přehled o rozpracovaných zakázkách a o skutečně dokončených zakázkách.*

## **4.6 Zhodnocení využití vnitropodnikového účetnictví u vybrané účetní jednotky**

*Účetní jednotka pro vedení finančního účetnictví využívá ekonomický software Pohoda, ale pro zakázkovou výrobu, využívá podnikový informační systém printingOffice. Využívání více softwarů pro zpracování účetních informací, může vést k vyskytnutí problému s propojením dat z výroby a ekonomiky, a to především u informací o skutečných nákladech zakázek a středisek. Správné propojení účetních informací je důležité, pro vyhodnocování ziskovosti, a pro přijímání vhodných opatření vedoucích ke snižování nákladů. Zavedený*

*system využívání dvou softwarů pro vedení účetnictví, má účetní jednotka z důvodu, že podnikový informační systém je využíván ve všech střediscích a k datům z programu, mají přístup všichni zaměstnanci účetní jednotky. Z toho důvodu, podnikový informační systém printingOffice, zahrnuje informace pouze o zakázkách. K účetnímu softwaru Pohoda, který zahrnuje veškeré informace z finančního účetnictví účetní jednotky, má přístup pouze účetní a majitel tiskárny. Majitel požaduje vedení obou softwarů.*

*Způsob vedení vnitropodnikové účetnictví účetní jednotky Tiskárna Lelka je podle mého názoru propracováno i s vhodnou analytikou všech účtů. Účetní jednotce, bych pouze navrhovala jiné rozdělení ekonomické struktury. Při rozdělování nákladů a výnosů na výrobní střediska Flexo a Ofset, může vést k zavádějícím informacím o jednotlivých výsledcích hospodaření výrobních středisek. Také bych účetní jednotce doporučila, oddělit výrobky, které bude v budoucnu dále zpracovávat, od ukončených výrobků, a sledovat tak nedokončenou výrobu, oceněnou ve výši přímého materiálu na základě výdeje materiálu.*



## 5 ZÁVĚR

Vnitropodnikové účetnictví má významnou roli v podnikovém řízení. Aby vnitropodnikové účetnictví věrně zobrazovalo informace o skutečném stavu hospodaření účetní jednotky, musí být zvolena vhodná forma vedení, která nejvíce vyhoví požadavkům účetní jednotky.

První teoretická kapitola bakalářské práce popisuje obecné vymezení definic finančního účetnictví, vnitropodnikového účetnictví a manažerského účetnictví. Jsou zde popsány jejich rozdíly a vzájemné vztahy. Dále jsou zde definovány pojmy rozpočetnictví a kalkulace, které jsou nedílnou součástí vnitropodnikového účetnictví a jsou velmi důležité pro řízení a rozhodování účetní jednotky. Jsou zde popsány jednotlivé metody rozpočetnictví a kalkulací a možnosti jejich využití.

Druhá teoretická část přesněji vymezuje vnitropodnikové účetnictví. Udává základní znaky a principy jednotlivých forem vedení. Uvádí způsoby využití jednookruhové účetní soustavy a dvouokruhové účetní soustavy a následnou kombinaci účetních soustav. Dále popisuje možnou orientaci vnitropodnikového účetnictví na odpovědnostně orientované účetnictví a výkonově orientované účetnictví. V poslední řadě představuje důležitost vnitropodnikového ocenění pomocí vnitropodnikových cen.

Praktická část je zaměřena na využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti, kterou je účetní jednotka Tiskárna Lelka. Je zde popsána evidence zakázkové výroby v podnikovém informačním systému a vedení finančního účetnictví v účetním programu Pohoda.

Účetní jednotce je navržena nová ekonomická struktura, podle které bude účtovat náklady a výnosy na středisko podle skutečného místa vzniku pro zjištění skutečných výsledků hospodaření za jednotlivá střediska, které jsou důležité pro řízení a rozhodování účetní jednotky a je zhodnoceno využívání vnitropodnikového účetnictví u vybrané účetní jednotky.

## Seznam použité literatury

### a) odborná literatura

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [3] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [5] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [6] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [7] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [8] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice Účetnictví 2013 – 1. díl*. 2013. 14. vyd. Havlíčkův Brod: SVŠE Znojmo, 154 s. ISBN 978-80-87237-58-8.
- [9] ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví 2014*. 7. vyd. Havlíčkův Brod: SVŠE Znojmo, 2014. 241 s. ISBN 978-80-87237-68-7.

### b) internetové a ostatní podklady

- [10] printingOffice. Software pro výrobní řízení tiskáren. [online] 2014. [cit. 5. 4. 2014]. Dostupné také z: <http://www.printingoffice.net/cz/prodc.html>
- [11] Stormware. *Účetní systém POHODA Premium*. [online]. 2014. [cit. 2. 4. 2014]. Dostupné také z: <http://www.stormware.cz/pohoda/premium.aspx>
- [12] Tiskarna Lelka. *Podklady pro vypracování bakalářské práce*. [online] 2014. Dostupné také z: [www.tiskarna-lelka.cz](http://www.tiskarna-lelka.cz)
- [13] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 563 - 567. Dostupný také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>.

- [14] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. In: *Sbírka zákonů České republiky*, 2012, částka 34, s. 1370 - 1482. Dostupný také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchodni-korporace/>.

## Seznam zkratek

ČÚS	České účetní standardy
DOP	středisko doprava
DPH	daň z přidané hodnoty
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vydaná
F0	výrobní středisko Ofset
F1	výrobní středisko Flexo
GS	grafické středisko
ID	interní doklad
ISO	International Organization for Standardization – mezinárodní organizace zabývající se tvorbou norem
MD	má dáti
D	dal
stř.	středisko
VPD	výdajový pokladní doklad

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. května 2014



.....  
Karolína Lešková

## **Seznam příloh**

Příloha 1 – Účtový rozvrh účetní jednotky

